

GUILHERME MORO DOMINGOS

**O ASPECTO SUBJETIVO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO
DIREITO BRASILEIRO E NAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof^a. Dr^a. Betina Treiger Gruppenmacher

**CURITIBA
2006**

GUILHERME MORO DOMINGOS

**O ASPECTO SUBJETIVO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO
DIREITO BRASILEIRO E NAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof^a. Dr^a. Betina Treiger Gruppenmacher

**CURITIBA
2006**

SUMÁRIO

RESUMO	vi
ABSTRACT	vii
INTRODUÇÃO	01
1 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA	03
1.1 Considerações Iniciais.....	03
1.2 O Conceito de Preços de Transferência.....	04
1.3 Os Preços de Transferência na Experiência Internacional.....	06
1.3.1 O <i>Arm's Length Principle</i> no Direito Comparado.....	09
1.3.2 Advertência: a Utilidade da Análise da Experiência Internacional.....	12
2 OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL	15
2.1 Introdução.....	15
2.2 O Direito Positivo.....	16
2.3 O Princípio <i>Arm's Length</i>	17
2.3.1 O Princípio <i>Arm's Length</i> no Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro.....	18
2.4 O Controle Fiscal dos Preços de Transferência.....	24
2.5 Os Métodos de Controle dos Preços de Transferência.....	27
2.5.1 Considerações Gerais.....	27
2.5.2 Os Métodos no Ordenamento Jurídico Brasileiro.....	28
2.5.2.1 Operações Comerciais Ativas.....	30
2.5.2.2 Operações Comerciais Passivas.....	35
2.5.2.3 Operações Financeiras.....	37
3 O ASPECTO SUBJETIVO	40
3.1 Introdução.....	40
3.2 Partes Vinculadas.....	41
3.2.1 Considerações Iniciais.....	41
3.2.2 Partes Ligadas.....	42
3.2.3 Conceito de Partes Vinculadas.....	48

3.2.3.1 Matriz e Filial.....	53
3.2.3.2 Controle Societário ou Administrativo Comum.....	54
3.2.3.3 Consórcio ou Condomínio.....	56
3.2.3.4 Parentes, Cônjuges ou Companheiros.....	58
3.2.3.5 Exclusividade de Agentes, Distribuidores ou Concessionários.....	59
3.2.3.6 Interposta Pessoa.....	62
3.2.3.7 Importadores e Encomendantes.....	65
3.3 Países com Tributação ou Regime Societário Favorecidos.....	69
3.4 Conclusão Parcial.....	73
4 RECEPÇÃO DAS NORMAS DE DIREITO INTERNACIONAL.....	76
4.1 Introdução.....	76
4.2 Modelos Teóricos de Recepção de Normas Internacionais.....	77
4.3 Modelo de Recepção da Constituição Federal de 1988.....	80
5 A RELAÇÃO ENTRE ACORDO DE BITRIBUTAÇÃO E DIREITO INTERNO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO.....	86
5.1 Fundamentos da Prevalência dos Acordos de Bitributação.....	87
5.1.1 A Disciplina Constitucional.....	87
5.1.2 Os Tratados Internacionais e a Constituição Federal.....	93
5.1.3 O Argumento da Norma do art. 5º, §§ 2º e 3º da Constituição.....	95
5.1.4 A Hierarquia dos Tratados de Bitributação na Jurisprudência.....	98
5.1.5 O Argumento da <i>lex specialis</i> Confirma a Prevalência.....	102
5.1.6 A Exegese do art. 98 do Código Tributário Nacional.....	104
6 ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	109
6.1 Conceitos Gerais.....	109
6.2 O Princípio do “Efeito Negativo” dos Tratados Internacionais.....	112
6.3 Modelos de Convenções Internacionais contra a Dupla Tributação.....	113
6.4 A Convenção-Modelo da OCDE: Estrutura e Conteúdo.....	118
7 O CONFRONTO ENTRE O ASPECTO SUBJETIVO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO E NA LEI INTERNA...22	

7.1 Introdução.....	122
7.2 Preços de Transferência e a Convenção-Modelo da OCDE.....	123
7.3 O Aspecto Subjetivo dos Preços de Transferência na Convenção-Modelo da OCDE....	24
7.3.1 Entidades da mesma Empresa.....	124
7.3.1.1 As Prestações de Serviços Intragruppo e o Compartilhamento de Custos.....	130
7.3.2 Empresas Associadas.....	132
7.4 Análise Comparativa do Aspecto Subjetivo dos Preços de Transferência na Convenção-Modelo da OCDE e na Lei Interna.....	137
7.4.1 Entidades da mesma Empresa.....	137
7.4.1.1 Prestações de Serviços Intragruppo e Compartilhamento de Custos.....	139
7.4.2 Empresas Associadas.....	140
7.5 Confronto entre o Aspecto Subjetivo dos Preços de Transferência nos Acordos de Bitributação e na Lei Interna.....	144
7.5.1 Territórios com Tributação ou Regime Societário Favorecidos.....	147
CONCLUSÕES.....	149
REFERÊNCIAS.....	158

RESUMO

O presente trabalho foi motivado pela tensão que se verifica entre normas fundamentais do ordenamento jurídico brasileiro em face do regime de *preços de transferência*. Circunscrevendo-se o estudo ao *aspecto subjetivo*, examina-se como este pressuposto tem seu conteúdo e alcance traçado pela sistemática brasileira, ressaltando-se as específicas relações que podem configurar a existência de *vinculação* e, conseqüentemente, autorizar a aplicação dos procedimentos de controle tributário. Ato contínuo, analisa-se as aproximações e afastamentos entre o conceito de *partes vinculadas* e o âmbito subjetivo prescrito pelos tratados internacionais, especialmente a partir da noção de *empresas associadas*, consagrada pela Convenção-Modelo da OCDE, que serve de base para os acordos firmados pelo Brasil. Uma vez configuradas as assimetrias entre o regime interno e o convencional, parte-se da compreensão de que se trata de solo seguro e fértil para se estabelecer o inevitável confronto entre ambos, verificando-se em que medida prevalece a aplicação do aspecto subjetivo dos tratados internacionais quando a relação entre os partícipes da operação for considerada apenas uma vinculação.

ABSTRACT

The current work has been motivated by the tension that is found among fundamental rules of Brazilian court order in view of the transfer pricing regimen. Confining the study to the subjective aspect, it is examined how that presumption has its content and understanding drawn up by the Brazilian system, pointing out the specific relations which can represent the existence of *entailing* and, consequently, authorize the use of tax regulation procedures. Being a continuous act, the nearness and distance are analysed between the concept of *entailed parties* and the subjective scope set by the international treaties, specially from the notion of *associated enterprises*, established by OECD Model Convention, that is the basis of treaties made around Brazil. Once differences are represented between the domestic and the conventional regimen, it is understood that it is about safe and fertile soil for the inevitable confront of both to be established, checking what measurement prevails the enforcement of the subjective aspect of the international treaties when the relation among the participants of the transaction is considered only *entailing*.

INTRODUÇÃO

As mudanças na dinâmica internacional das relações econômicas têm exigido significativas adaptações do regime jurídico de tributação da renda das pessoas jurídicas em todos os Estados nacionais.

Um dos principais aspectos deste fenômeno refere-se à transnacionalização das empresas e do fluxo de capitais, mediante a alocação de investimentos e instalações em bases mundiais, com o significativo aumento no número de negócios jurídicos entre partes interdependentes, controladas por um centro propulsor unitário. Esta estreita relação entre as partes, sujeitas cada uma a distintas soberanias fiscais, pode dar ensejo a transferências indiretas de lucros, mediante a manipulação dos preços fixados em suas operações.

Assim, no contexto dos preços de transferência, revela-se o aspecto subjetivo como o seu pressuposto fundamental, cuja configuração, no plano concreto, autoriza a aplicação dos procedimentos de controle tributário, que podem resultar na imposição de uma *retificação* da base de cálculo de um tributo sobre a renda. Esta situação, a toda evidência, tem ensejado diversos pontos de tensão em face de normas fundamentais do ordenamento jurídico brasileiro.

A complexidade do problema se torna mais extremada diante da disciplina assimétrica do direito interno brasileiro em relação aos acordos internacionais em vigor. Isso porque, do confronto entre o aspecto subjetivo dos preços de transferência nos tratados firmados pelo Brasil e na lei interna, exsurge a possibilidade de o contribuinte, embora considerado *parte vinculada* à outra empresa, não se enquadrar no conceito de *partes associadas*, nos termos prescritos pela norma convencional.

A primeira parte deste trabalho refere-se à disciplina geral dos preços de transferência, inicialmente, na experiência internacional e, num segundo momento, de acordo com o direito positivo interno brasileiro. Passa-se a examinar, então, o conteúdo e alcance do aspecto subjetivo, ressaltando-se as específicas relações que podem configurar a existência de *vinculação*. Ato contínuo, após o estudo do relacionamento das normas internacionais com o direito unilateral brasileiro, destacam-se as aproximações e afastamentos entre o conceito de *partes vinculadas* e o âmbito subjetivo prescrito pelos tratados internacionais, especialmente a partir da noção de *empresas associadas*, consagrada pela Convenção-Modelo da OCDE, que serve de base para os acordos firmados pelo Brasil.

Uma vez cotejados o regime interno e o convencional, parte-se da compreensão de que suas assimetrias configuram substrato fértil para se estabelecer o inevitável confronto entre ambos, verificando-se em que medida prevalece a aplicação do aspecto subjetivo dos tratados internacionais quando a subsunção do evento relacional entre os partícipes da operação ocorre apenas em relação ao conceito mais amplo de partes vinculadas.

1 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O tema dos preços de transferência está ligado ao regime de tributação da renda nas operações internacionais entre partes relacionadas.

Da estreita conexão entre os partícipes da operação, exsurge a possibilidade concreta de intervenção nos preços fixados, visualizando-se no âmbito do imposto sobre a renda uma *transferência indireta de lucros*. Esta ocorre quando a pessoa jurídica aliena, por valor inferior ao de mercado, bens, serviços ou direitos, à pessoa a ela vinculada, ou adquire, dessa pessoa relacionada, estas utilidades por valores superfaturados. Como observa FRANCESCA BALZANI, “*la posibilidad de utilizar un 'condicionamiento' oportuno de los precios de transferencia entre empresas asociadas para sustraer – como objeto inmediato o mediato – materia imponible a los Estados con niveles de tributación más elevados, há inducido a estos últimos a focalizar su atención sobre el fenómeno que se examina*”¹.

De fato, tendo em vista o alargamento desta prática internacional de transferência indireta de riquezas, as diversas legislações nacionais passaram a adotar métodos de controle dos preços de transferência que implicam, em última análise, uma “retificação” dos preços praticados de forma divergente daqueles que seriam utilizados por partes independentes, em condições de livre mercado. Para tal desiderato, tem-se como referência o princípio *arm's length*, que leva em consideração os preços que seriam praticados entre as partes em condições de livre mercado.

¹ BALZANI, Francesca. *El “Transfer Pricing”*, p. 380.

É nesta perspectiva que se encontra inserida a problemática da figura dos preços de transferência, que pretende controlar os preços praticados em operações além-fronteiras por sujeitos interdependentes.

1.2 O CONCEITO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Como referido no item anterior, nas operações comerciais efetuadas entre partes interdependentes submetidas a distintas jurisdições, torna-se factível que se opte por destinar a maior parte do lucro à soberania fiscal mais favorável, visando à redução de custos sob uma perspectiva global de grupo.

Não sendo livremente negociados os preços praticados entre as partes (pois trata-se de pessoas “vinculadas”), estes podem ser manipulados, afastando-se daqueles valores que seriam pactuados por partes independentes em condições de livre mercado, com o propósito de se reconhecer a renda auferida no pólo operacional mais vantajoso em termos fiscais.

A relevância da fixação artificial de preços, no campo tributário, está na distorção da renda a ser individualmente reconhecida pelas pessoas jurídicas envolvidas na transação, perante as respectivas soberanias fiscais. Por esta razão, PIETRO ADONNINO afirma que a manipulação dos preços de transferência pode produzir *“una importante desviación de la materia imponible de un ordenamiento a otro y, por tal*

motivo, deben ser evaluados el valor normal de los bienes cedidos, de los servicios prestados, de los bienes y de los servicios recibidos”².

Contudo, o conceito de “preços de transferência”, como destaca ALEJANDRO C. ALTAMIRANO³, deve ser apreendido a partir de uma perspectiva “neutra”, porquanto não se refere necessariamente a uma atuação ilegítima pelas partes envolvidas na operação. O que se tem é a possibilidade de os contribuintes, *manipulando* os preços de transferência, realizarem procedimentos contrários à lei, por exemplo, alocando em “países com regime fiscal privilegiado” receitas que deveriam ser oferecidas à tributação em outro Estado.

Sem perder de vista a neutralidade do conceito de preços de transferência, pondera com acerto HELENO TAVEIRA TÔRRES que pode “*haver, e é esperado que haja, preços de transferências que não promovam qualquer vantagem anormal em relação às pessoas partícipes da transação*”⁴, não sendo correto afirmar, portanto, que este instituto caracteriza-se pela *manipulação* de valores⁵.

Como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, o preço de transferência consiste “*no valor cobrado por uma determinada empresa, na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível para outra empresa a ela vinculada*”⁶, apontando ALBERTO XAVIER, por sua vez, a possibilidade de haver a fixação de preços artificiais: “*A prática denominada de preços de transferência*

² ADONNINO, Pietro. *La Planificación Internacional*, p. 76.

³ ALTAMIRANO, Alejandro C. *Régimen de Los Precios de Transferencia en La República Argentina a Partir de La Sanción de La Ley 25.063*, p. 06. No mesmo sentido: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*, p. 163; HAMAEEKERS, Hubert. M. A. *Precios de Transferencia, Historia, Evolución y Perspectiva*, p. 13; TABOADA, Carlos Palao. *Los Precios de Transferencia*, pp. 09/29.

⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional...*, *op. cit.*, p. 164.

⁵ Criticável, nesse ponto, a definição elaborada por HERMES MARCELO HUCK, no sentido de que “*denomina-se preço de transferência o preço de um produto (ou serviço), preço esse manipulado para mais ou para menos, nas operações de compra e venda internacionais, quando um mesmo agente é capaz de controlar ambas as pontas da operação, tanto a vendedora como a compradora*” (*Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*, p. 291).

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*, p. 550.

*consiste na política de preços que vigora nas relações internas de empresas interdependentes e que, em virtude destas relações especiais, pode conduzir à fixação de preços artificiais, distintos dos preços de mercado”*⁷.

Em súmula, tratar-se-á de “preço de transferência” sempre que *partes interdependentes* fixarem uma contraprestação, em uma transação internacional, acerca de bens, serviços ou propriedades intangíveis.

1.3 OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

É a partir dos anos trinta que o tema dos preços de transferência começa a ser objeto de estudos tributários mais consistentes⁸. Em 1932, o Comitê Fiscal da Liga das Nações concluiu uma pesquisa detalhada sobre a tributação das empresas multinacionais, constatando a utilização dos preços de transferência como um instrumento de alocação de riquezas entre filiais e matriz.

Ressaltou-se, nesta oportunidade, que consequências fiscais importantes decorriam do processo de internacionalização das empresas e sua sujeição a uma pluralidade de ordenamentos jurídicos autônomos.

⁷ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 301. Em sentido semelhante, JEFFREY OWENS apresenta a seguinte definição: *A transfer price is the price charged for a cross-border transfer of goods, assets, rights, money, services, etc., between one part of an organization and another part of the same organization.*” (*Should the Arm’s Length Principle Retire?*, p. 99).

⁸ Para uma exposição acerca das razões históricas dos preços de transferência, mediante uma comparação entre as principais fontes normativas, especialmente a legislação norte-americana e os estudos da OCDE, ver HAMAEEKERS, Hubert M. A. **Precios de Transferencia...**, *op. cit.*

Posteriormente, durante o transcurso dos anos sessenta, observou-se o aumento do uso de estratégias tributárias por empresas multinacionais, destacando-se as norte-americanas, que, com um forte respaldo político-econômico, aproveitavam-se do crescimento de suas conexões internacionais para manejar os preços de transferência, visando a diminuir a carga tributária total do grupo.

Diante deste contexto, em 1963, a OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico) elabora a sua Convenção-Modelo para evitar a dupla tributação, contemplando um dispositivo (art. 9º) pelo qual se atribui expressamente à administração fiscal a faculdade de retificar o preço das transações efetuadas entre empresas associadas, quando o seu valor não for compatível com a prática de mercado vigente.

Em 1968, o Parlamento norte-americano também aprova uma emenda à seção 482 do *Internal Revenue Code*⁹ prescrevendo métodos de controle da renda tributável entre empresas associadas, possibilitando-se ao contribuinte, contudo, demonstrar a legitimidade do preço praticado. Nesse caso, deveria ser comprovado que o preço praticado não divergia daquele que teria sido fixado entre empresas independentes, atuando em situações semelhantes (*arm's length price*).

Estes dispositivos, que evidenciaram a relevância do *arm's length principle* como o padrão fundamental dos métodos de controle dos preços de transferência, influenciaram a legislação de diversos países.

Com a expansão do comércio e dos investimentos transnacionais, houve, nos anos setenta, um novo impulso às discussões sobre as formas de disciplina dos

⁹ Posteriormente, a seção 482 do Código de Rendas Internas foi objeto de várias emendas, sendo que ainda hoje é a principal normativa na regulação de questões ligadas ao *transfer pricing* nos Estados Unidos. Notícia HELENO TAVEIRA TÔRRES que esta normativa veio a substituir a seção 45 do *United States Revenue Act*, de 1928, que já previam critérios permissivos de retificação dos preços de transferência nas operações entre empresas dependentes, in **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**, p. 266.

preços praticados entre empresas interdependentes. Em 1976 e 1978, o tema foi apresentado por um grupo de *experts* em tratados tributários da ONU. Surpreendentemente, o relatório final adotou um posicionamento conservador, restringindo-se a indicar os procedimentos de mútuo acordo entre autoridades governamentais como a melhor solução para a questão.

O crescente interesse dos Estados em adotar medidas internas visando a controlar os preços de transferência, bem como a inexistência de uma diretiva apta a uniformizar as soluções a serem adotadas, motivou o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE a aprofundar os estudos específicos sobre o *transfer pricing*, sendo publicado, em 1979, um Informe sob o título “*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*”. Deveras, constitui este relatório um marco histórico na normatização dos preços de transferência, afirmando FRANCESCA BALZANI que este documento “*definió los métodos fundamentales aplicables para establecer el valor del precio de libre mercado (arm’s length pricing), vale decir, para individualizar el centro alrededor del cual gira todo el mecanismo aplicativo de la normativa en materia de transfer pricing*”¹⁰. Esta publicação encontrou ampla aceitação na comunidade internacional, influenciando diversas legislações nacionais e servindo de substrato para a maioria dos tratados internacionais relacionados ao tema, inclusive aqueles celebrados por países não filiados à OCDE, como o Brasil.

Divulgou a OCDE, em 1984, outro Informe específico sobre os ajustes correlativos e acordos antecipados de preços, a tributação das instituições financeiras multinacionais e a distribuição dos custos de direção central e dos serviços. Atualmente, esta entidade continua elaborando estudos e publicando atualizações de suas recomendações, com destaque para a de 1996 (que tratou de bens intangíveis e serviços), a de 1997 (referente aos custos de contribuições destinados à pesquisa e

¹⁰ BALZANI, Francesca. *El “Transfer Pricing”* ..., *op. cit.*, p. 385.

desenvolvimento) e a de outubro de 1999 (que versou sobre acordos prévios de preços - *mutual agreement procedure*).

Verifica-se, portanto, que a normatização do regime de preços de transferência no direito comparado, seja pelas legislações internas dos países, seja mediante tratados internacionais, possui forte inspiração nos estudos da OCDE e no modelo norte-americano. Esta influência está centrada no reconhecimento da *interdependência* entre as partes como pressuposto essencial para a caracterização do fenômeno, legitimando a aplicação dos procedimentos de fiscalização e controle, que têm como fundamento a primazia do *arm's length principle*, concretizado mediante *métodos* objetivos.

1.3.1 O ARM'S LENGTH PRINCIPLE NO DIREITO COMPARADO

O *arm's length principle* encontra-se positivado no ordenamento jurídico de diversos países, como resultado, principalmente, da forte influência dos métodos adotados pela legislação norte-americana e dos estudos da OCDE¹¹.

O artigo 9º da Convenção-Modelo da OCDE refere-se a este princípio, preceituando que as empresas associadas “*nas suas relações comerciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam*

¹¹ Com efeito, HUBERT HAMAEEKERS assinala que este princípio tem sido utilizado há mais de setenta anos no controle dos preços de transferência: “*Transfer pricing applying the arm's length principle has been recognized as the standard for international profit allocation for approximately 70 years. This system requires associated enterprises to deal with each other for tax purposes as non-related entities would have done in a similar situation*” (*Introductory Speech*, p. 95)

estabelecidas entre empresas independentes”, devem submeter à tributação “os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições”¹².

Estatui o princípio *arm's length*, desta forma, que o preço estabelecido em negócio jurídico realizado entre partes relacionadas deve ser compatível com o valor que seria praticado entre partes “independentes”, ou seja, entre pessoas situadas “à distância de um braço” (*at arm's length*).

O objetivo a ser atingido é a extirpação dos efeitos de eventuais manipulações dos preços fixados entre partes interdependentes, que, mediante estratégias de superfaturamento ou subfaturamento, transferem ocultamente os seus lucros.

Para a consecução deste desiderato, faz-se necessária a realização de um procedimento de “comparação” entre **i)** o preço praticado e **ii)** o preço *arm's length* (preço-parâmetro, que seria praticado em condições de livre mercado); com vistas a desvelar eventual discrepância e, por conseguinte, deturpações indevidas na apuração do lucro auferido na operação. É por isso que FRANCESCA BALZANI afirma que “*la aplicación del arm's length principle se asienta sobre la comparación de la operación realizada por empresas asociadas con las transacciones realizadas por empresas independientes*”¹³.

O ponto crítico desta comparação, a toda evidência, reside na identificação do preço-parâmetro, porquanto este deve ser determinado em operações

¹² Trata-se de tradução livre. No original, a íntegra do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE possui a seguinte redação: “**Article 9 - ASSOCIATED ENTERPRISES - 1.** Where: **a)** an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or **b)** the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”

¹³ BASLANI, Francesca. *El “Transfer Pricing”* ..., op. cit., p. 403.

efetuadas por partes independentes em condições *similares*, o que implica a consideração de um extenso e complexo rol de variáveis.

Em outros termos, a *comparabilidade* das transações pressupõe a constatação da “similaridade” entre a operação a ser analisada e aquela(s) que fornecerá(ão) o “preço-parâmetro”¹⁴, de forma que nenhuma das diferenças existentes entre elas possa condicionar de modo significativo o preço praticado pelas partes.

Para tanto, recomenda a OCDE que os bens, serviços ou direitos devem preencher, simultaneamente, os seguintes requisitos: possuir as mesmas características intrínsecas¹⁵; ter a mesma função; as regras pactuadas¹⁶; as circunstâncias econômicas¹⁷; e as estratégias comerciais¹⁸.

Ao comentar as recomendações da OCDE, ANA CLÁUDIA AKIE UTUMI sintetiza que:

La recomendación de la OCDE a los varios países es que las leyes de precios de transferencia busquen al máximo el principio arm's length, que consigan establecer los parámetros de mercado para que la base imponible pueda reflejar la realidad económica del negocio practicado. Los varios métodos que la OCDE sugiere tienen

¹⁴ A OCDE também aponta outros fatores que devem ser observados para efeitos de comparabilidade, como a “análise funcional” da operação, visando a cotejar as específicas funções desempenhadas por cada empresa associada, inclusive quanto aos ativos utilizados - corpóreos ou não - e os riscos assumidos, *in*: OCDE, **Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations**. Paris: OCDE, 1996, p. I-7 a I-15.

¹⁵ Em relação aos bens materiais, envolve as suas peculiaridades físicas, qualidade, quantidade e disponibilidade no mercado; sendo que para a prestação de serviços, estas características referem-se à sua natureza e extensão objetiva. Quanto aos bens imateriais, a natureza da transação (*i.e.*, venda ou concessão), a classe do bem (patente, marca ou *know-how*) e a duração do direito de exclusividade. Em todos os casos, há influência de parâmetros de ordem eminentemente subjetiva (como marca e reputação comercial).

¹⁶ Corresponde a todas as obrigações legais assumidas pelas partes contratantes, como, por exemplo, os prazos e condições de pagamentos, os riscos e responsabilidades assumidos pelas partes, a existência de cláusulas de preferência e compensações, outros benefícios derivados da operação (mesmo que não constem no corpo do contrato) etc.

¹⁷ Deve-se considerar as peculiaridades do mercado onde a transação ocorreu, como a localização geográfica, sua extensão, grau de concorrência etc.

¹⁸ Importa analisar, igualmente, a política comercial das empresas envolvidas, como as estratégias de conquista de novo mercado, liquidação de estoque pelo encerramento de atividades etc.

*el objetivo de permitir que se obtenga el verdadero precio de una transacción.*¹⁹

Em síntese, tem-se que o direito comparado, de uma forma geral, reconhece no *arm's length principle* a espinha dorsal da disciplina dos preços de transferência, na medida em que permite a aferição da efetiva capacidade contributiva das partes envolvidas na operação, e que estava inicialmente oculta. Como consequência, todos os métodos de controle dos preços praticados por partes interdependentes só se justificam se atenderem aos requisitos de comparabilidade inerentes ao padrão *arm's length*.

1.3.2 ADVERTÊNCIA: A UTILIDADE DA ANÁLISE DA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

É ampla a experiência internacional em matéria de preços de transferência, tanto no que se refere à sua normatização, quanto à dogmática jurídica, sendo forçoso reconhecer a influência que as recomendações da OCDE exercem na comunidade jurídica internacional.

Assim, para o presente estudo, faz-se útil o recurso ao direito comparado, especialmente no que tange às diretrizes da OCDE, que possuem inexaurível valor para se apurar as similitudes e diferenças do sistema jurídico brasileiro em relação

¹⁹ UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Precios de Transferencia: Principios de la OCDE y la Realidad de la Aplicación en Brasil**, pp. 716-717.

aos padrões estrangeiros, auxiliando sobremaneira a elaboração de uma apreciação crítica da realidade normativa nacional.

Esta utilidade é acentuada, especialmente, pelo objetivo de se pesquisar o regime dos preços de transferência nos acordos internacionais firmados pelo Brasil, que seguem com grande proximidade a Convenção-Modelo da OCDE.

Todavia, não se pode olvidar as peculiaridades e rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro, que muitas vezes tornam inaplicáveis as conclusões da doutrina estrangeira, visto que fundamentadas em pressupostos e condições de validades diferenciados.

Destarte, deve-se ter em vista que, a utilidade do estudo do direito estrangeiro, reside na possibilidade de identificação de “parâmetros de comparação” como recurso auxiliar para a descrição do direito positivo brasileiro, evidenciando as suas semelhanças e distanciamentos em relação aos demais sistemas jurídicos. Nesse ponto, nem mesmo em atenção a louváveis razões de conveniência prática pode-se descuidar da premissa fundamental, no campo científico-jurídico, segundo a qual resta vedado ao jurista pretender aplicar enunciados prescritivos ou descritivos alienígenas, que não se harmonizem perfeitamente com as exigências estatuídas pelo Texto Constitucional.

Soam desarrazoadas, portanto, as propostas de aplicação de comandos normativos pertencentes a outros sistemas, com vistas a solucionar questões internas. Da mesma forma, deve-se sublinhar a ausência de vinculação do Estado Brasileiro às recomendações da OCDE, que consistem em meras propostas didáticas, com pretensões de harmonização legislativa.

É por razões desta ordem que JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES adverte que o “*direito comparado serve à tarefa de enfatizar as peculiaridades do*

sistema nacional, em face das quais o estudioso deve prontamente abandonar as informações alienígenas, submetendo-se às exigências do sistema local que visa a compreender e aplicar”²⁰.

É sob este prisma, portanto, que deve ser perscrutada a regulação dos preços de transferência nas convenções internacionais, à luz do rígido subsistema constitucional tributário brasileiro.

²⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais**, p. 22.

2 OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

2.1 INTRODUÇÃO

Sem embargo do avançado grau de desenvolvimento doutrinário e normativo de outros países e organizações internacionais, o ordenamento jurídico brasileiro só tardiamente passou a contar com uma disciplina tributária específica sobre preços de transferência, veiculada inicialmente pelos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996²¹.

De uma forma geral, a verificação de que um significativo número de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, vinculadas a empresas estrangeiras, há muito não remetiam lucros para o exterior – pois estes eram indiretamente transferidos, por intermédio de preços artificialmente estabelecidos em suas transações -, impulsionou a Administração Fazendária brasileira a organizar uma Comissão para elaborar uma proposta normativa sobre preços de transferência²².

O diploma legal resultante (a Lei nº 9.430/96) consolidou a mudança de paradigma em matéria de tributação sobre a renda, operada pela Lei nº 9.249/95, aperfeiçoando a implantação do “princípio da universalidade”²³. Assim, também as

²¹ Ressalvando-se esparsas disposições constantes em Convenções Internacionais sobre a Tributação da Renda e do Capital, além da regulação da distribuição disfarçada de lucros, como será visto adiante (itens 3.2.2 e 7.3, *infra*). Posteriormente, foram publicadas outras leis com disposições relativas ao tema, como a Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002 (art. 4º) e a Lei nº 11.218, de 20 de fevereiro de 2006 (art. 14).

²² Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, pp. 165-166.

²³ O “princípio da territorialidade” informa a legislação brasileira do imposto sobre a renda desde sua implantação, em 1924. Isso não quer dizer que este princípio foi suprimido em favor do “princípio da universalidade”, mas sim

peças jurídicas, atualmente, são tributadas pelas rendas produzidas ultraterritorialmente, em atenção ao regime da “tributação da renda mundial” (*worldwide income taxation*).

2.2 O DIREITO POSITIVO

Com o advento da Lei nº 9.430/96, procurou o legislador pátrio outorgar à matéria tratamento “*em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE*”²⁴, adotando mecanismos de fixação e retificação de preços nas operações além-fronteiras entre sujeitos relacionados. Basicamente, a legislação ordinária introduziu métodos de controle que podem resultar na retificação das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o

que se acrescentou um critério de conexão pessoal – referente ao domicílio – para se tributar, também, as rendas produzidas no exterior. Relevar, inclusive, que o princípio da universalidade já era aplicado às *peças físicas* mesmo antes de dezembro de 1995. Por este princípio (da universalidade), todas as riquezas produzidas por um contribuinte, independentemente do território em que esteja localizada, são submetidas às normas tributárias do Estado brasileiro a partir de um critério de conexão pessoal (residência ou domicílio). O princípio da territorialidade, por sua vez, está estreitamente vinculado à noção de soberania tributária, decorrendo da regra fundamental de que o poder vinculante de uma lei ensejará efeitos jurídicos dentro dos limites geográficos da pessoa que a editou. No campo tributário, implica que somente poderão ser tributadas por um Estado as riquezas produzidas dentro de suas fronteiras. Discorrendo sobre a importância da territorialidade, PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que “*O Estado organiza-se também no tempo e no espaço. Sem a referencialidade espaço-temporal seria absurdo pensar em prescrever condutas e a obra de descentralização do Estado em ordens jurídicas parciais requer tal expediente. Sem considerar, juridicamente, o princípio da territorialidade das regras de um sistema, por exemplo, não tenho como constituir Municípios, nem Estados-membros, tampouco a Federação: é sobre o espaço territorial juridicamente recortado que o Estado se organiza e, ao mesmo tempo, se estabelece como unidade jurídica*” (**O Princípio da Territorialidade no Regime de Tributação da Renda Mundial (Universalidade)**, p. 667). Ressalte-se, por oportuno, que os limites espaciais dentro dos quais a norma tributária produz seus efeitos não se confundem com a localização dos elementos reeditais que podem ser objeto de tributação, visto que estes podem estar localizados extraterritorialmente. Nada impede que a norma tributária de um Estado nacional descreva, em sua hipótese de incidência, um evento localizado além do seu espaço territorial. Nesse sentido: TÔRRES, Heleno Taveira. **Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O Imposto de Importação e seus Tratados**, p. 987.

²³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 176.

²⁴ Trata-se de trecho da exposição de motivos, do Ministro da Fazenda, anexada ao projeto de lei que se tornou a Lei nº 9.430/96.

Lucro Líquido (CSLL), nos casos de transferência indireta de lucros em operações realizadas entre “partes vinculadas”.

Interessa ressaltar, nesse passo, que a legislação brasileira inovou ao prescrever os requisitos subjetivos do regime de preços de transferência, criando um conceito de “vinculação” que não encontra paralelo em outros ordenamentos jurídicos e nas orientações da OCDE. Contrapõe-se, inclusive, à própria disciplina da matéria prevista nos tratados internacionais celebrados pelo Brasil (como será visto no Capítulo 7, *infra*).

Sobremais, estendeu-se a aplicação do regime de controle às operações realizadas entre pessoas residentes no Brasil e pessoas domiciliadas em “países com tributação favorecida” ou que oponham “sigilo à composição societária”, independentemente da efetiva existência de vinculação.

Quadra, nesse contexto, examinar a fisionomia do tratamento dos preços de transferência pela legislação ordinária, para então se analisar como se dá a sua aplicabilidade em face dos acordos internacionais celebrados pelo Brasil, especificamente no que tange ao âmbito subjetivo.

2.3 O PRINCÍPIO *ARM'S LENGTH*

Em uma primeira aproximação, tem-se no princípio *arm's length* a diretriz segundo a qual o preço estabelecido em determinado negócio jurídico entre

pessoas relacionadas deve ser compatível com o valor que seria praticado em condições de livre mercado, entre partes “independentes”²⁵.

O objetivo precípua a ser atingido é a eliminação dos efeitos de eventuais manipulações dos preços fixados entre partes interdependentes, permitindo-se a correta aferição do lucro que deveria ser apurado na operação controlada.

Antes de se analisar a disciplina dos preços de transferência, especialmente no que tange ao seu pressuposto subjetivo, importa investigar se o princípio *arm's length* apresenta-se incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro e, por conseguinte, se tem o condão de servir como medida da constitucionalidade dos métodos de controle e ajuste da renda para fins de tributação.

2.3.1 O PRINCÍPIO *ARM'S LENGTH* NO SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Questão primordial, nesta empreitada, é a de investigar se o *arm's length principle* constitui um “princípio jurídico” propriamente dito.

Qualquer estudo em matéria tributária deve necessariamente partir do Texto Constitucional, que representa o fundamento de validade material de todas as normas do sistema jurídico brasileiro²⁶, a ponto de GERALDO ATALIBA prelecionar

²⁵ Cf. UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Precios de Transferencia: Principios de la OCDE...**, *op. cit.*, p. 716.

²⁶ Diversamente dos fatos naturais, que existem ou não existem, as normas *valem*. E a sua condição de validade está localizada na competência normativa do autor, que, por sua vez, foi conferida por outra norma e assim por diante,

que o “sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo”²⁷.

Conquanto a carga axiológica do Direito se espraie por todos os seus domínios, alguns preceitos são caracterizados por uma maior intensidade valorativa, exercendo elevada influência sobre as outras normas e informado as suas compreensões significativas. A partir de uma reflexão semântica sobre o signo “princípio”, conclui PAULO DE BARROS CARVALHO que este pode se distinguir como “valor” ou como “limite objetivo”. No primeiro caso (princípio como *valor*), a interpretação do enunciado prescritivo dependerá de um trabalho mais acentuado no âmbito axiológico, em que fatores ligados à subjetividade e às estimativas exercem papel determinante²⁸. O *princípio* como um *limite objetivo*, por sua vez, não se caracteriza por externar de forma *direta* um valor, mas sim por viabilizar a concreção de certos fins de maneira *indireta*. Ou seja, os limites objetivos são aqueles que realizam valores inscritos em outras normas.

Tomando-se a definição elaborada por PAULO DE BARROS CARVALHO, segundo a qual os princípios são “*linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas*”²⁹, é forçoso reconhecer que o princípio *arm’s length* apresenta-se incorporado ao sistema jurídico brasileiro

formando um encadeamento hierárquico. Desta forma, o ordenamento jurídico é um plexo de normas dispostas hierarquicamente, formando a denominada *pirâmide jurídica*. Emprestando as normas inferiores a sua validade das normas que lhe são superiores e, assim, sucessivamente, tem-se que o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma. Destarte, as normas subordinadas devem harmonizar-se com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade. E, como ensina HANS KELSEN, se “*começarmos levando em conta apenas a ordem jurídica estadual, a Constituição representa o escalão de Direito positivo mais elevado*” (*Teoria Pura do Direito*, p. 247).

²⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, p. 21.

²⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, pp. 88-89.

como um princípio implícito, do tipo *limite objetivo*, na medida em que visa a concretizar outros *princípios valores* na sistemática de controle dos preços de transferência³⁰.

Nesse diapasão, ao investigar a natureza jurídica do *arm's length principle*, também RICARDO LOBO TORRES conclui tratar-se de um verdadeiro *princípio jurídico*, uma vez que a “*própria circunstância de se consubstanciar como cláusula geral o eleva a esse patamar. Exibe o arm's length características próprias dos princípios, como sejam a generalidade, a abstração, a abertura, a analogia, a vinculação a valores, as múltiplas possibilidades de concretização e a permanente ponderação com outros princípios*”³¹.

É dizer que o princípio *arm's length* surge no ordenamento jurídico nacional a partir da própria Constituição Federal, posto como linha diretiva apta a orientar a compreensão da legislação infraconstitucional sobre preços de transferência, viabilizando a concretização nesta seara de valores fundamentais do sistema jurídico brasileiro que informam a tributação da renda.

E quais seriam os princípios constitucionais concretizados pelo princípio *arm's length*?

Considerando-se que o regime de preços de transferência insere-se no campo da tributação da renda auferida pelo contribuinte em determinadas espécies de operações, os valores que são realizados pelo princípio *arm's length* são justamente aqueles que informam de maneira direta esta matéria.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 90.

³⁰ Nesse sentido: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 195.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio Arm's Length, os Preços de Transferência e a Teoria da Interpretação no Direito Tributário**, pp. 128-129.

No que se refere ao Direito Tributário, este princípio tem a função cardeal de desvelar a *capacidade contributiva*³² das partes que realizaram a operação controlada, inicialmente oculta pela manipulação dos preços³³. Impende notar que o mandamento veiculado pelo *arm's length principle* é duplice: ao mesmo tempo em que determina a tributação de todas as rendas indiretamente transferidas, impede que os métodos de controle e ajustes resultem em tributação sobre evento que não consista em um fato-signo presuntivo de riqueza³⁴.

Para LUÍS EDUARDO SCHOUERI, o princípio *arm's length* também assume importância para a concretização do princípio da *igualdade*³⁵, na medida em que deste decorre a capacidade contributiva, evitando-se que contribuintes com a mesma capacidade contributiva sejam tributados de maneira diferente³⁶.

³² O § 1º do art. 145 da Constituição Federal preconiza que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Na seara do imposto sobre a renda, explica HUMBERTO ÁVILA que a capacidade contributiva deve ser concreta, de forma que o conceito de renda não pode desconsiderar os gastos indispensáveis para a existência pessoal e da família, bem como aqueles indispensáveis para o livre exercício de atividade econômica ou para a manutenção da fonte produtora de riqueza (**Sistema Constitucional Tributário**, p. 366). FRANCESCO MOSCHETTI, por seu turno, enfatiza que o conceito de capacidade contributiva, ainda que pressuponha uma *capacidade econômica*, não coincide totalmente com ela, pois é certo que “*pueden existir capacidades económicas no demonstrativas de aptitud para la contribución*” (**El Principio de Capacidad Contributiva**, pp. 275-276). No mesmo sentido, ver: COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. SP: Malheiros, 1993. Para um estudo sobre a noção de “mínimo isento”, ver: MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El Mínimo Exento: En el Sistema Tributario Español**. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 1999.

³³ Como aduz HELENO TAVEIRA TÔRRES, “*Se há algum princípio para ser respeitado pela legislação e pelos aplicadores do direito, este é o da capacidade contributiva*” (**Direito Tributário Internacional...**, op. cit., p. 199).

³⁴ Inspirada nas lições de ALFREDO BECKER, escreve GISELE LEMKE que “*mesmo os tributos extrafiscais devem atender aos limites decorrentes da capacidade contributiva. E, pode-se acrescentar, devem obviamente atender ao aspecto objetivo desse princípio, devendo constar de sua hipótese de incidência um fato-signo presuntivo de riqueza*” (**Imposto de Renda: os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**, p. 54).

³⁵ O princípio da igualdade revela-se no preceito expresso no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, segundo o qual todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à igualdade, à segurança e à propriedade. No campo tributário, tem seu mandamento repisado pelo art. 150, II, do Texto Constitucional, que veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Sobre o princípio da igualdade, ver: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**; TIPKE, Klaus. **Princípio da Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário**, pp. 517/527.

³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**, pp. 12/15.

Não se pode olvidar, também, a atuação do *arm's length principle* como fiel guardião do *princípio da rígida discriminação constitucional de competências tributárias*, que caracteriza o subsistema constitucional tributário brasileiro. Com efeito, o Texto Constitucional, ao estabelecer quais conteúdos materiais poderiam ser tributados pelas pessoas políticas, outorgou à União competência para instituir imposto sobre “a renda e proventos de qualquer natureza” (CF, art. 153, III). Como adverte PAULO AYRES BARRETO, “tem-se a imperiosa necessidade de se esgotar a exegese das normas fincadas no plano Constitucional para, só então, examinarmos a legislação infraconstitucional e a sua compatibilidade com normas de superior hierarquia”³⁷. Com isso, apresenta-se incompatível com a Lei Maior qualquer norma infraconstitucional de controle dos preços de transferência cuja aplicação produza resultados que viole o *conceito constitucional de renda*³⁸.

E como o conceito de renda deve necessariamente ser distinto das outras hipóteses de incidência que a própria Constituição estabelece, conclui HUMBERTO ÁVILA que “renda não pode ser nem patrimônio, nem capital, nem lucro, nem faturamento”³⁹. Nesse sentido, averba ROBERTO QUIROGA MOSQUERA que esse conceito alcança o patrimônio dos contribuintes, tão-somente, sob uma perspectiva dinâmica, exigindo-se mutação que constitua acréscimo de patrimônio⁴⁰. Renda, portanto, representa riqueza nova, majoração patrimonial consistente em elementos que não existiam anteriormente, que não representam uma mera reposição de perdas ou permuta⁴¹.

³⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **O Imposto sobre a Renda e os Lucros Auferidos no Exterior**, p. 337. Ver ainda, do mesmo autor: **Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica**, pp. 772/774.

³⁸ Ao discorrer sobre a relevância do conceito constitucional de renda, MARÇAL JUSTEN FILHO aduz que “toda a disposição de lei infraconstitucional que ofenda esse lineamento da norma matriz do imposto de renda seria inconstitucional” (**Periodicidade do Imposto de Renda I**, p. 19).

³⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**..., *op. cit.*, pp. 366-367.

⁴⁰ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza: o Imposto e o Conceito Constitucional**, pp. 98-99.

⁴¹ Além do princípio da capacidade contributiva, possuem destaque na conformação constitucional do imposto sobre a renda: **i.** o princípio da generalidade, segundo o qual este tributo será exigido de toda e qualquer pessoa; **ii.** o princípio da universalidade, que preconiza a imposição do mesmo tratamento a todas as espécies de renda; e **iii.** o

Destarte, para fins do presente estudo, adota-se o conceito de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, no sentido de que “renda e proventos de qualquer natureza são os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo”⁴².

Com isso, as normas de preços de transferência que pretendam restringir a dedutibilidade de despesas, ou que exijam a inclusão de novos rendimentos⁴³, devem ter suas constitucionalidades testadas em face do conceito constitucional de renda. E mais: resta vedado ao legislador infraconstitucional usar de artifícios⁴⁴ que resultem em tributação sobre o patrimônio (em sentido estático), ou ainda, que desconsiderem a capacidade contributiva do destinatário constitucional do tributo⁴⁵.

Portanto, surge o princípio *arm's length* no ambiente constitucional na forma de *limites objetivos* à disciplina dos preços de transferência, concretizando, nesta seara, o princípio da capacidade contributiva, da igualdade, da rígida discriminação de

princípio da progressividade, que determina que, quanto maior a base de cálculo do imposto, maior deverá ser a alíquota aplicável. Para um estudo aprofundado sobre estes princípios, ver: CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**, pp. 62/67.

⁴² CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda...**, *op. cit.*, p. 35. Em sentido semelhante, aduz JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES que o conceito de renda pressupõe necessariamente três noções: “(i) ganho patrimonial resultante de (ii) confronto entre elementos ingressos e saídas) verificados (iii) ao longo de certo período”, (in **Imposto sobre a Renda...**, *op. cit.*, p. 198). Também KLAUS TIPKE, referindo-se ao princípio da renda líquida, assinala que “as despesas que o contribuinte faz para objetivos profissionais podem ser deduzidas das bases da tributação” (in **Princípio da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 521).

⁴³ Ressalte-se que a noção de “rendimento” não se confunde com o conceito de “renda”, porque aquele refere-se a um ganho isoladamente considerado, enquanto a renda refere-se a uma riqueza auferida durante o transcorrer de um período de tempo, pressupondo a dedução dos gastos necessários à sua obtenção. Nesse sentido, ver: CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda...**, *op. cit.*, p. 35.

⁴⁴ Por exemplo, a utilização de ficções, presunções legais mistas ou absolutas para a conformação da regra-matriz de incidência do tributo.

⁴⁵ Acerca da importante noção de destinatário constitucional do tributo, ver: JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**, pp. 260/264. Esse autor ressalta ainda que “a hipótese de incidência tributária não pode deixar de conter situações economicamente avaliáveis. Nem pode conter situações vagas. E, com toda certeza, não pode estabelecer ficção sobre existência de riqueza. (...) Portanto, não se pode usar ficção para construir a hipótese de incidência tributária, porque isso acarretaria uma hipótese de incidência não tributária” (p. 254 – sublinhado no original). Na mesma linha: CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição Passiva no Imposto sobre a Renda**, p. 211.

competências e, como corolário, determinando a estrita observância do conceito constitucional de renda.

Adicionalmente, vale anotar, como o faz HELENO TAVEIRA TÔRRES, que também repercute o princípio *arm's length* na esfera das relações mercantis, realizando os princípios da plena concorrência e da livre-iniciativa⁴⁶.

À guisa de conclusão, pode-se afirmar que, no sistema constitucional brasileiro, revela-se o princípio *arm's length* como medida de constitucionalidade de qualquer norma referente a preços de transferência.

2.4 O CONTROLE FISCAL DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

O controle fiscal dos preços de transferência se justifica pela possibilidade de sua manipulação, nos negócios jurídicos internacionais realizados entre pessoas vinculadas, visando-se a destinar fatores tributáveis à parte domiciliada na soberania tributária com a menor carga impositiva⁴⁷.

Todo o processo de controle está centrado no princípio *arm's length*, cuja concretização efetiva-se mediante a aplicação de “métodos”, que têm como objetivo identificar o preço que seria praticado na operação, em condições de livre mercado. Este preço servirá como “parâmetro” para efeito de comparação com o preço

⁴⁶ Sobre o tema, ver: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, pp. 200/205.

⁴⁷ Nesse particular, cumpre repisar que o controle dos preços de transferência não possui apenas finalidades fiscais, compreendendo também conotações extrafiscais (p. ex.: livre concorrência, *antidumping* etc.).

declarado pelas partes vinculadas. Uma vez constatada divergência de valores, promove-se a *retificação* do preço inicialmente declarado, com as conseqüentes alterações contábeis no resultado da operação, nos lucros apurados e, conseqüentemente, na base de cálculo dos tributos afetados⁴⁸.

Assim, como ensina HELENO TAVEIRA TÔRRES⁴⁹, para que seja possível o controle dos preços de transferência, faz-se necessário que estejam presentes os seguintes pressupostos:

1. Pressupostos Subjetivos: **a)** presença de pessoas dotadas de personalidade jurídica distinta (mesmo que para fins fiscais); **b)** vinculadas por relações de reciprocidade.

2. Pressupostos Objetivos: **a)** operação de transferência de preços; **b)** obtenção de vantagem anormal.

3. Elemento de Estraneidade.

4. Existência de nexo causal entre a vantagem anormal e a relação de reciprocidade.

⁴⁸ Ao explicar os pressupostos para o controle dos preços de transferência, aduz HELENO TAVEIRA TÔRRES que, “*por imputação deontica, dada a ocorrência de fatos jurídicos de transferência de preços, com valores divergentes dos preços de mercado, deve ser a conseqüente obrigação (dever formal), formada entre o residente (sujeito passivo) e a Administração Tributária, cujo objeto consistirá em um fazer algo no interesse da fiscalização: apresentar, segundo método próprio, a demonstração dos preços, por cálculos e documentos. Verificada qualquer divergência nos preços de transferência, então aperfeiçoa-se o fato jurídico tributário da obrigação principal, o qual permitirá à autoridade administrativa lançar de ofício o valor da diferença devida*” (**Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 171).

⁴⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 171. Na mesma linha é a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO: “*Para que se possa falar em preços de transferência, visando à tributação de transferências indiretas de lucros, é mister que se tenha verificado a transgressão ao parâmetro ‘arm’s length’, mediante a fixação de preço ‘viciado’ pelo vínculo entre as partes do negócio jurídico. Para tanto, precisam estar presentes os seguintes caracteres: (i) pessoas vinculadas; (ii) com domicílio em países distintos; (iii) fixação de preço diverso daquele que seria estabelecido naquela operação caso as partes não fossem vinculadas; e (iv) vantagem fiscal para as partes contratantes.*” (**Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro...**, *op. cit.*, p. 548).

Trata-se o “elemento de estraneidade” de um critério de *local de residência*, pois, como leciona ALBERTO XAVIER, “o regime de preços de transferência apenas vigora nas relações entre pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, não se aplicando, pois, às relações entre pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no Brasil”⁵⁰. Para a Lei nº 9.430/96, portanto, um dos partícipes da transação controlada deve necessariamente ser qualificado como um “não residente”.

Os métodos de controle, por sua vez, permitem a identificação da “vantagem anormal”, que também se consubstancia em um caractere condicionador dos preços de transferência. Para tanto, faz-se imprescindível que se cumpram todos os atos de comparabilidade. Por óbvio, na ausência de vantagens discrepantes do mercado, ou se esta não decorrer do vínculo entre as partes, não há que se falar em retificação de preços.

Antes de se examinar os requisitos subjetivos dos preços de transferência, importa analisar como a legislação brasileira passou a regular o procedimento de controle das operações de transferência de preços visando à obtenção de vantagem anormal (pressuposto objetivo).

⁵⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil...**, *op. cit.*, p. 306.

2.5 OS MÉTODOS DE CONTROLE DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

2.5.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

A OCDE recomenda “métodos” de apuração do preço *arm's length* nas transações entre partes independentes. Isso decorre da necessidade de se instrumentalizar as administrações tributárias com medidas mais objetivas e eficazes do que a mera previsão de cláusulas gerais antielisivas.

Tanto os métodos previstos no Direito Comparado como na legislação brasileira, em termos práticos, procuram extirpar os efeitos da vinculação das partes sobre os preços das operações efetuadas entre si, trazendo à luz fatores tributáveis eventualmente transferidos de maneira indireta. Ademais, procuram estabelecer uma comparação entre a transação controlada e uma transação similar realizada em condições de livre mercado.

Daí o acerto da observação de PAULO AYRES BARRETO, no sentido de que “*ao se estudar um método de controle de preços de transferência, investiga-se a procedência ou não de uma retificação da base de cálculo de um tributo sobre a renda, porquanto esta constitui componente do critério quantitativo da regra-matriz do imposto sobre a renda, norma jurídica em sentido estrito*”.⁵¹

Impende verificar, destarte, se os métodos previstos pela lei brasileira logram êxito em identificar o preço *arm's length* nas operações efetuadas entre partes

⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres. **O Imposto de Renda e suas Modificações**, p. 128.

vinculadas e, por conseguinte, são compatíveis com as exigências do Subsistema Constitucional Tributário brasileiro.

2.5.2 OS MÉTODOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Os métodos propostos pela OCDE inspiraram a legislação de diversos países, não ocorrendo de forma diversa quanto à regulamentação brasileira.

Todavia, não obstante esta influência ter sido registrada expressamente pelo legislador ordinário brasileiro quando da Exposição de Motivos da Lei nº 9.430/96, em muitos casos os métodos se afastam das orientações da OCDE, deixando de aferir o preço *arm's length*. Como corolário, tende resultar na tributação de fatores que não correspondem ao conceito constitucional de renda. Não é por outra razão que ANA CLÁUDIA A. UTUMI afirma que “*Los métodos adoptados por la ley brasileña siguen en parte las recomendaciones de la OCDE, pero no siempre es posible llegar al precio del mercado con la aplicación de los mismos de la forma en que se encuentran dispuestos en la ley*”⁵².

Os métodos previstos na lei brasileira visam a promover uma retificação das bases de cálculo de Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se identificar uma transferência indireta de fatores tributáveis por intermédio da fixação de preço favorecido em operações entre partes vinculadas. Em

⁵² UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Precios de Transferencia: Principios de la OCDE...**, *op. cit.*, p. 717.

nenhuma hipótese a aplicação destes métodos dará ensejo a ajustes que impliquem a redução das bases de cálculos dos tributos incidentes sobre a renda ou o lucro⁵³.

Ao contribuinte, convém mencionar, é facultada a utilização de mais de um método, optando-se pelo que lhe for mais favorável. Todavia, a escolha restringe-se aos métodos positivados pela Lei nº 9.430/96, haja vista a inexistência de enunciado prescritivo que autorize a adoção de um “método alternativo” pelo contribuinte, caso dos métodos legais se mostrem insuficientes para indicar adequadamente o preço-parâmetro, em face das especificidades da operação a ser analisada⁵⁴.

Uma característica peculiar da sistemática brasileira é que os métodos da Lei nº 9.430/96 não se aplicam a toda e qualquer operação, sendo previstos métodos específicos para as diferentes espécies de transações, apartadas segundo critérios eleitos pelo legislador ordinário. Assim, o âmbito objetivo do regime dos preços de transferência é definido de acordo com dois critérios: **i.** o ato jurídico praticado: importação ou exportação; e **ii.** a natureza da operação: comercial ou financeira^{55, 56}.

Diante dessas diferenciações, elaborou ALBERTO XAVIER a seguinte classificação das operações a serem submetidas ao controle dos preços de transferência: “operações comerciais, *tanto* ativas (*vendas ao exterior de bens, serviços ou direitos*), *como* passivas (*aquisição ou importação do exterior de bens, serviços e direitos*)” e “operações financeiras, *igualmente tanto* ativas *como* passivas (*mútuos concedidos e mútuos recebidos por pessoa jurídica domiciliada no Brasil*)”⁵⁷.

⁵³ Esta hipótese poderia ser cogitada caso o “preço parâmetro” (encontrado pela aplicação do método previsto em lei) fosse, nas operações de exportação ou importação, menor ou maior, respectivamente, do que aquele efetivamente praticado pelas partes vinculadas. Nesses casos, portanto, prevalece o preço acordado entre as partes.

⁵⁴ Como ocorre com o denominado “quarto método”, da Convenção Modelo da OCDE.

⁵⁵ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, pp. 212-213.

⁵⁶ Afastando-se das recomendações da OCDE, não abrange o regime de preços de transferência brasileiro as operações relacionadas com transferência de tecnologia (*royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada), que remanescem subordinadas às condições de dedutibilidade constantes na legislação fiscal de regência (a regulamentação da matéria encontra-se consolidada nos artigos 351 a 355 do RIR/99).

⁵⁷ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**..., *op. cit.*, p. 311.

Isso posto, quadra examinar, agora, os métodos aplicáveis a cada uma destas espécies de operações entre partes vinculadas.

2.5.2.1 OPERAÇÕES COMERCIAIS ATIVAS

Nas “operações comerciais ativas” (vendas ao exterior), haverá a concretização dos testes de controle dos preços de transferência apenas quando o preço médio de venda dos bens, serviços e direitos, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços e direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamentos semelhantes (Lei nº 9.430/96, art. 19, *caput*).

Trata-se de limite conhecido como *safe harbour*⁵⁸, por constituir uma margem de segurança, em favor do sujeito passivo, dentro da qual não será obrigado a efetuar ajustes na composição da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a renda.

FRANCESCA BALZANI conceitua a expressão “safe harbour” como

(...) una previsión normativa aplicable a una determinada categoría de contribuyentes, que son eximidos de ciertas obligaciones y sometidos a otras de mayor simpleza: en la práctica, con el Safe Harbour, determinados contribuyentes quedan sujetos – bajo ciertas condiciones y dentro de ciertos límites – a obligaciones tributarias simplificadas respecto de las ordinarias.

⁵⁸ A tradução literal da expressão “safe harbour” poderia ser “abrigo seguro”.

(...) *Más específicamente, un Safe Harbour, en la compleja normativa relativa al transfer pricing, puede configurarse según la OCDE sobre el modelo de dos esquemas ideales:*

- a. Ciertas transacciones entre asociadas quedan excluidas del ámbito de aplicación de la normativa sobre el transfer pricing, o*
- b. Las normas a ellas aplicables se simplifican en comparación con la normativa que se aplica a la generalidad de los casos.⁵⁹*

Caso a pessoa jurídica não tenha realizado operações equivalentes no mercado interno, os preços médios serão determinados a partir de transações similares realizadas por outras pessoas jurídicas (Lei nº 9.430/96, art. 19, § 1º).

Uma vez verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite referido no *caput* do art. 19, estatui o parágrafo 3º que as receitas das vendas nas exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos:

I- Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEX - *definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes. (Lei nº 9.430/96, art. 19, § 3º, I).*

II- Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVA - *definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado. (Lei nº 9.430/96, art. 19, § 3º, II).*

III- Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVV - *definido como a média*

⁵⁹ BALZANI, Francesca. *El “Transfer Pricing”*..., *op. cit.*, p. 420. Esta professora italiana ainda assinala que os “general safe harbours” se distinguem em “threshold safe harbours”, quando excluem do âmbito de aplicação da norma relativa aos preços de transferência determinadas operações, e os “range safe harbours”, quando assinalam uma tabela de valores dentro dos quais os valor deduzido pelas partes na operação não está sujeito à verificação. PIETRO ADONNINO conceitua a expressão “safe harbour” como “las normas que permiten determinar un precio que sea automáticamente aceptado por la Administración fiscal del Estado de residencia” (*La Planificación Fiscal Internacional*..., *op. cit.*, p. 77).

aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo. (Lei nº 9.430/96, art. 19, § 3º, III).

IV- Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP - *definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições. (Lei nº 9.430/96, art. 19, § 3º, IV).*

Da análise dos métodos previstos pela Lei nº 9.430/96 para controle das operações de exportação, depreende-se que, em muitos casos, estes não permitem a correta determinação do preço *arm's length*. Por conseguinte, não se compaginam com o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, na medida em que resultam em imposição tributária sobre fato diverso do conceito constitucional de renda⁶⁰.

De início, insta ressaltar que andou mal o legislador ordinário ao restringir a comparabilidade, para verificação do limite previsto no *caput* do art. 19 da Lei nº 9.430/96, aos preços de venda no mercado interno. Com isso, criou-se inconstitucional limitação probatória, vedando-se ao contribuinte, por exemplo, comprovar a legitimidade do preço analisado mediante o cotejo com preços praticados em outras operações de exportação com partes independentes⁶¹.

⁶⁰ Sobre o conceito constitucional de renda, ver item 2.3.1, *supra*.

⁶¹ Referida norma, a toda evidência, contempla uma “presunção qualificada”, que, como admoesta MARIA RITA FERRAGUT, apesar de possuírem características semelhantes às presunções relativas, distinguem-se por “admitirem apenas certas provas em contrário ao fato indiciário, à relação de implicação e ao fato indiciado” (in **Presunções no Direito Tributário**, p. 82). Como decorrência, restringem arbitrariamente o âmbito probatório do contribuinte, equiparando-se às presunções absolutas, pois ambicionam - inconstitucionalmente - impedir a produção de prova em contrário pela parte interessada. Aniquila-se, assim, o princípio da busca da verdade material, afastando-se do campo das provas para se construir, por via dissimulada, direito substantivo. Este motivo já é suficiente para reconhecer a sua invalidade na seara do Direito Tributário, como o faz MARIA RITA FERRAGUT (**Presunções no Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 82) e PAULO AYRES BARRETO (**Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**, p. 150).

A utilização generalizada da figura da “média aritmética dos preços”, apurada em relação a todo o “período” de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, também não garante a identificação do preço *arm's length*, que seria pactuado em condições de livre mercado. Primeiro, porque, em termos matemáticos, a própria composição da média dos preços pressupõe necessariamente a existência de valores superiores e inferiores à referida média, todos se consubstanciando em preços legitimamente praticados de acordo com as condições do mercado. Segundo, porque as médias aritméticas deverão ser calculadas em relação a todo um período base, desconsiderando, por exemplo, a sazonalidade de determinados produtos e serviços. Não se pode olvidar, nesse particular, a possibilidade de significativas variações de preços durante um ano-base, de forma que um preço praticado, mesmo entre partes não vinculadas, pode ser plenamente adequado à média de mercado em um momento determinado da conjuntura político-econômica mundial, mas ser discrepante da “média” apurada no transcorrer de um período mais longo⁶².

Em síntese, quaisquer métodos apoiados em “médias aritméticas de preços”, apuradas em relação a todo o “período base”, tendem a se desviar de sua finalidade precípua (a identificação do preço *arm's length*), resultando em imposição tributária sem respaldo constitucional.

Ainda no que tange à apuração dos preços e custos médios, nos termos do art. 21, incisos I, II e § 3º da Lei nº 9.430/96⁶³, constata-se novamente a existência de

⁶² Nesse sentido, ver: BARRETO, Paulo Ayres, **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**..., *op. cit.*, pp. 113-114 e 117. Em sentido contrário, afirmando ser “lógico” que o período de apuração dos preços médios deve coincidir com o aspecto temporal da hipótese de incidência do IRPJ: MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O regime jurídico tributário dos preços de transferência e a Lei nº 9.430/96**, p. 93.

⁶³ Lei nº 9.430/96: “**Art. 21.** Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em: **I** - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações; **II** - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados. § 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período

graves limitações probatórias, porquanto não são todas as publicações, relatórios, declarações oficiais ou pesquisas que são aceitas pelas autoridades fiscais, mas tão-somente aquelas que atendem a um extenso e complexo rol de requisitos e especificações. Estas restrições não se coadunam com o princípio *arm's length*, na medida em que impedem a correta definição do preço-parâmetro⁶⁴.

O uso generalizado de margens de lucro predeterminadas, por sua vez, tem sido objeto de severas críticas pela doutrina⁶⁵. Isso porque consistem estas margens artificiais em verdadeiras presunções absolutas e ficções⁶⁶, que estipulam um “lucro mínimo” a ser tributado. Os métodos que se utilizam destes “artifícios” resultam em um “preço-parâmetro” que dificilmente se aproximará do preço *arm's length*, pois desconsideram a conjuntura da economia ou a natureza da empresa, do lucro ou do

contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira. § 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo. § 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.”

⁶⁴ Trata-se, mais uma vez, de norma que erige presunção qualificada, incompatível com o Subsistema Constitucional Tributário brasileiro. Nesse sentido: BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**..., *op. cit.*, pp. 114-115 e 156-159.

⁶⁵ Sobre a predeterminação de margens de lucratividade, pela Lei nº 9.430/96, e sua incompatibilidade com o sistema constitucional brasileiro e o princípio *arm's length*, ver: GONÇALVES, José Artur Lima. **Certos aspectos da disciplina dos preços de transferência em face do ordenamento constitucional brasileiro**, pp. 227 e ss.; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência**..., *op. cit.*, pp. 101/109; BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**..., *op. cit.*, pp. 156/160; XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, p. 314; ROLIM, João Dácio. **As presunções da Lei nº 9.430/96 e os casos especiais nos preços de transferência**, pp. 45/51; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O regime jurídico tributário dos preços de transferência**..., *op. cit.*, p. 92; e OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Tributos e Preços de Transferência**, pp. 79/86.

⁶⁶ A traçar esta distinção entre ficção e presunção absoluta, ALFREDO AUGUSTO BECKER ressalta que “Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso. Na presunção a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro”(Teoria Geral do Direito Tributário, p. 463). Tanto uma como outra constituem espécie de remissão normativa, que pode ser sintetizada na seguinte estrutura: em face de uma norma completa (com hipótese e mandamento), cria-se uma segunda norma jurídica, cuja hipótese vincula-se ao mandamento da primeira. Cria-se, destarte, uma nova regra, como explica LEONARDO SPERB DE PAOLA, segundo a qual “*aplicam-se ao fenômeno X as mesmas consequências jurídicas relacionadas ao fenômeno Y. O sentido da norma jurídica é, então, o seguinte: ‘dado X ou Y (hipótese), deve ser Z (mandamento)’*” (Presunções e Ficções no Direito Tributário, p. 62). Em termos semelhantes: LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, p. 240 e ss.; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição Disfarçada de Lucros**, p. 104. Tendo em vista sua estrutura lógico-sintática, verifica-se que as presunções absolutas e ficções situam-se no campo do direito material (Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Garantias constitucionais aplicadas ao controle dos Preços de Transferência (Legalidade e uso de presunções no arbitramento da base de cálculo dos tributos, a partir do controle de preços de transferência. O direito ao emprego do melhor método. Um caso: limites ao uso do PRL-60 na importação)**, p. 123; e BARRETO, Aires F.; GIARDINO, Cléber. **As Presunções no Direito Tributário**, p. 194.).

serviço⁶⁷. Sobremais, afrontam o princípio da capacidade contributiva e o conceito constitucional de renda (item 2.3.1, *supra*).

Especificamente quanto ao Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEX), é de se questionar a constitucionalidade da restrição legal das comparações aos dados do exportador nacional. De um lado, impossibilita-se a demonstração de que o adquirente (domiciliado no exterior) realizou operações similares, com partes não vinculadas, praticando preços e condições comparáveis aos pactuados na operação analisada, de outro lado, barra-se a comprovação, a partir de dados obtidos de outras empresas no mercado internacional, de que o preço é compatível com os parâmetros *arm's length*⁶⁸.

2.5.2.2 OPERAÇÕES COMERCIAIS PASSIVAS

No que concerne às operações comerciais passivas, prescreve o art. 18, da Lei nº 9.430/96, que os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis até o valor que não exceda ao preço-parâmetro indicado por um dos seguintes métodos:

⁶⁷ Nesse sentido, sobre o uso de ficções e presunções, assevera PAULO AYRES BARRETO que “as normas, em sentido lato, que versam sobre a tributação dos preços de transferência no Brasil, consubstanciadoras de ficções, presunções legais absolutas e mistas, não se compaginam com o subsistema constitucional tributário. Têm validade relativa, devendo ser expulsas de nosso ordenamento jurídico, pelos meios nele previstos” (**Imposto sobre a Renda...**, *op. cit.*, p. 161).

⁶⁸ Cf. SCHOUERI, **Preços de Transferência...**, *op. cit.*, p. 125.

I- Método dos Preços Independentes Comparados – PIC

– definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes. (Lei nº 9.430/96, art. 18, I)

II- Método do Preço de Revenda Menos Lucro – PRL -

definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a)** dos descontos incondicionais concedidos;
- b)** dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c)** das comissões e corretagens pagas;
- d)** da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Lei nº 9.430/96, art. 18, II)

III- Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL -

definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado. (Lei nº 9.430/96, art. 18, III)

Como consequência, tem-se que a parcela dos custos que exceder ao preço-parâmetro encontrado pela aplicação destes métodos deverá ser adicionada ao lucro líquido, para cômputo do lucro real. Por seu turno, a dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço-parâmetro encontrado na forma da lei (Lei nº 9.430/96, art. 18, §§ 7º e 8º).

As operações comerciais passivas diferenciam-se das ativas, de início, pela inexistência de uma margem de segurança, que estipularia um limite a partir do qual devem ser aplicados os métodos de controle (como aquela prevista no *caput* do art. 19).

Todavia, em relação aos métodos, valem as considerações anteriormente expedidas acerca das “médias de preços” e “limitações dos meios de provas” (Método

PIC), dos conceitos de “similaridade” e “identidade” (Métodos PIC e CPL), e da estipulação arbitrária de “margens predeterminadas de lucro” (Métodos PRL e CPL), como fatores críticos que tendem a inviabilizar a identificação do correto preço *arm's length* em relação à operação controlada.

Agregue-se, ainda, em relação ao Método do Custo de Produção mais Lucro, a dificuldade em se aferir os “custos” de produção quando a parte exportadora (domiciliada no exterior) não é a produtora do bem. É dizer que, considerando o caráter usualmente estratégico e sigiloso desses dados, torna-se bastante improvável que um terceiro, domiciliado no exterior, disponibilize estas informações no mercado, o que prejudica a utilização deste método em casos como este⁶⁹.

2.5.2.3 OPERAÇÕES FINANCEIRAS

Tanto as operações financeiras ativas quanto as passivas são disciplinadas pelo art. 22 da Lei nº 9.430/96⁷⁰, que é aplicável exclusivamente aos pagamentos decorrentes de contratos não registrados no Banco Central do Brasil.

⁶⁹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda...**, *op. cit.*, p. 115.

⁷⁰ “**Art. 22.** Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros. § 1º - No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo. § 2º - Para efeito do limite a que se refere este artigo, os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato e convertida em reais pela taxa de câmbio, divulgada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos

Também, nessa matéria, a lei brasileira afastou-se das recomendações da OCDE, estabelecendo que, nas operações passivas, os juros pagos ou creditados à pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa *Libor*, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de *spread*, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros. Nas operações financeiras ativas, por seu turno, a pessoa jurídica mutuante deverá reconhecer como receita financeira correspondente à operação, no mínimo, o valor apurado nos termos previstos para as operações passivas.

Diante disso, impõe-se reconhecer que criou o legislador ordinário verdadeira presunção absoluta⁷¹, porquanto restou predeterminada a taxa de juros praticada entre as partes vinculadas, nos casos de contratos não registrados no Banco Central, sendo vedada a produção de prova em contrário.

Conclui-se, portanto, que afronta as exigências do Subsistema Constitucional Tributário brasileiro, também nesse ponto, a disciplina veiculada pela Lei nº 9.430/96⁷².

Sem embargo dos vários pontos de inconstitucionalidades que permeiam a sistemática brasileira dos preços de transferência, releva sublinhar que a aplicação dos métodos de controle se encontra condicionada à configuração, no plano concreto, do pressuposto subjetivo do regime, ou seja, a transação (sobre a qual incide a retificação)

juros. § 3º - O valor dos encargos que exceder o limite referido no caput e a diferença de receita apurada na forma do parágrafo anterior serão adicionados à base de cálculo do imposto de renda devido pela empresa no Brasil, inclusive ao lucro presumido ou arbitrado. § 4º Nos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada.”

⁷¹ Explica DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO que, em termos gerais, a presunção jurídica “*es el instituto probatório que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma*” (*Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario*, p. 71). Especificamente sobre presunção absoluta, ver nota de rodapé nº 65, *supra*.

deve necessariamente ocorrer entre pessoas que se enquadrem no conceito de “partes vinculadas”.

Não estando atendidos os requisitos subjetivos, não há que se falar em controle fiscal do preço de transferência praticado na operação.

Uma vez analisado como se encontra plasmada a disciplina geral dos preços de transferência no direito positivo interno brasileiro, cumpre, agora, examinar o conteúdo e alcance do seu aspecto subjetivo, ressaltando-se as específicas relações que podem configurar a existência de *vinculação*.

⁷² Cf. BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda...**, *op. cit.*, p. 160.

3 O ASPECTO SUBJETIVO

3.1 INTRODUÇÃO

É o estreito relacionamento entre as partes que dá ensejo a eventuais manobras de alteração do preço praticado em operações internacionais. Nas palavras de HELENO TAVEIRA TÔRRES, é “*da própria conexão entre os sujeitos que exsurge o elemento basilar da disciplina sobre preços de transferência*”⁷³.

Assim, é a relação de “interdependência” o elemento fundamental do regime de preços de transferência, caracterizando o instituto e autorizando a aplicação dos mecanismos de controle previstos em lei.

Também ALEJANDRO E. MESSINEO ressalta ser este um dos aspectos mais importantes quando se enfrenta a problemática dos preços de transferência:

*Este es uno de los aspectos más importantes cuando nos enfrentamos a la problemática de los precios de transferencia: la determinación en cuanto a si estamos frente a una relación de vinculación o de partes asociadas que queden sujetas a la problemática de precios de transferencia tiene importantes consecuencias; en particular, el cumplimiento de toda la normativa respecto de sus operaciones y, si los proyectos de reforma prosperan, la posibilidad de enfrentarse a eventuales multas. Por eso es que la definición debe ser lo más clara posible.*⁷⁴

⁷³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, p. 172. No mesmo sentido: BALZANI, Francesca. *El “Transfer Pricing”*..., *op. cit.*, p. 388.

⁷⁴ MESSINEO, Alejandro E. **Directivas OCDE y normativas nacionales en precios de transferencia**, pp. 668-669.

No sistema jurídico brasileiro, a Lei nº 9.430/96 inovou definindo o âmbito subjetivo a partir do conceito específico de “partes vinculadas”, que não encontra paralelo no direito positivo de outros países, tampouco na Convenção-Modelo elaborada pela OCDE.

Sobremais, ampliou o próprio conceito de “vinculação”, equiparando determinadas pessoas às partes vinculadas, independentemente de existência ou não de um nexo relacional diferenciado entre estes sujeitos.

De plano, cumpre investigar em que hipóteses as pessoas serão consideradas vinculadas, para efeitos de aplicação do regime dos preços de transferência.

3.2 PARTES VINCULADAS

3.2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O pressuposto subjetivo da disciplina dos preços de transferência está centrado nas características das partes que realizam a transação controlada, especialmente no que se refere ao tipo de interdependência estabelecido⁷⁵. É dizer que, somente serão submetidas aos métodos de controle de preços, as operações efetuadas

⁷⁵ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 172.

entre pessoas que possuam um nexo de interdependência que se enquadre no conceito de “vinculação”.

Sensíveis aos efeitos tributários danosos decorrentes de possíveis manipulações de preços entre partes relacionadas, o legislador ordinário, antes mesmo do advento da Lei nº 9.430/96, regulou nexos específicos de interdependência entre pessoas físicas e jurídicas, mediante a figura da distribuição disfarçada de lucros, centrada no específico conceito de “pessoa ligada”.

Convém, então, antes de se aprofundar o exame da relação de interdependência da espécie “vinculação”, analisar qual o conteúdo do conceito de “partes ligadas”, próprio do regime da distribuição disfarçada de lucros.

3.2.2 PARTES LIGADAS

No sistema jurídico nacional, não foi a Lei nº 9.430/96 o primeiro veículo normativo a prever a possibilidade de ajustes ao lucro real em operações entre pessoa jurídica, domiciliada no Brasil, e pessoa a ela relacionada, domiciliada no exterior.

Isso porque a legislação brasileira já contemplava a prática de preços artificiais no regime de distribuição disfarçada de lucros⁷⁶, de começo aplicável tanto às operações internas quanto internacionais⁷⁷.

Inicialmente contemplada pela jurisprudência, a distribuição disfarçada de lucros iniciou sua fase legislativa em 1964, com o advento da Lei nº 4.506, cujo artigo 72 arrolava hipóteses de sua ocorrência. Atualmente, o tratamento legislativo da matéria está disciplinado nos Decretos-lei nº 1.598, de 1977, e nº 2.064 e nº 2.065, ambos de 1983, cujos preceitos apresentam-se consolidados pelo artigo 464 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto 3.000, de 26 de março de 1999), *verbis*:

Art. 464. *Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:*

I - *aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;*

II - *adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;*

III - *perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;*

IV - *transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;*

V - *paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;*

VI - *realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.*

§ 1º *O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado.*

§ 2º *A hipótese prevista no inciso II não se aplica quando a pessoa física transferir a pessoa jurídica, a título de integralização*

⁷⁶ Sobre distribuição disfarçada de lucros, ver o excelente trabalho do professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI: **Distribuição Disfarçada de Lucros...**, *op. cit.*

⁷⁷ Cf. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 304; GUERREIRO, Rutnéa Navarro; ANDRADE Filho, Edmar Oliveira. **Preços de Transferência**, pp. 107-108.

de capital, bens e direitos pelo valor constante na respectiva declaração de bens.

§ 3º *A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.*

Nos termos da lei, considera-se presunção de distribuição disfarçada de lucros as alienações, aquisições ou quaisquer outros negócios, realizados por valores notoriamente divergentes aos de mercado, em condições de favorecimento de “pessoa ligada”.

Fazendo referência ao § 3º do art. 464, adverte LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁷⁸ que não estará configurada a distribuição disfarçada de lucros se restar provado que:

(i) o negócio não foi realizado no interesse da pessoa jurídica; e

(ii) em condições estritamente comutativas⁷⁹, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Caso reste demonstrado que a pessoa jurídica distribuiu lucros disfarçadamente à pessoa a ela “ligada”, mediante a realização de negócio com preço notoriamente divergente do valor de mercado, tem-se como consequência que a diferença entre o valor pactuado e o valor de mercado não será considerada dedutível

⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição Disfarçada de Lucros...**, *op. cit.*, pp. 85-87.

⁷⁹ Por “condições estritamente comutativas” deve-se entender a equivalência nas vantagens econômicas auferidas pela pessoa jurídica e pela pessoa ligada. Nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição Disfarçada de Lucros...**, *op. cit.*, p. 87.

pela pessoa jurídica que fez o pagamento. Adicionalmente, o lucro ocultamente distribuído torna-se tributável como rendimento da pessoa ligada⁸⁰.

Para os fins do presente estudo, importa sublinhar que o regime jurídico da distribuição disfarçada de lucros apresenta-se centrado no conceito de “pessoa ligada”, que, embora tenha pontos de intersecção com o conceito de “pessoa vinculada”, possui alcance e abrangência diferenciados.

Os arts. 465 e 466 do RIR/99, consolidando os preceitos legislativos atinentes à matéria, prescrevem que se considera “pessoa ligada” à pessoa jurídica:

I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II - o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

III - o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.

§ 1º Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado.

§ 2º O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes.

§ 3º O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço.

§ 4º Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 2º e 3º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros.

Art. 466. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por

⁸⁰ Esta última consequência perdeu grande parte de sua efetividade após o advento da Lei nº 9.249/95, que isentou os lucros e dividendos distribuídos, por pessoas jurídicas, a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no Brasil ou exterior (art. 10).

intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse.

Parágrafo único. *Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade.*

A partir destes enunciados prescritivos, podem-se pontuar as seguintes conclusões acerca dos limites e alcance do conceito de “pessoa ligada”:

i. O rol das hipóteses passíveis de configurar distribuição disfarçada de lucros é taxativo e exaustivo, baseado em critérios objetivos que excluem eventuais “aplicações analógicas” pelos administradores fazendários, ou, ainda, a introdução de quaisquer “inovações” mediante atos infralegais.

ii. O âmbito de qualificação como “parte ligada” à pessoa jurídica é restrito, apresentando-se centrado na existência de *vinculação societária*, porquanto diga respeito a pessoas que têm participação direta ou indireta em seu capital (com exceção dos administradores, parentes até terceiro grau e afins).

iii. Para as partes serem consideradas “ligadas”, a transferência patrimonial disfarçada deve necessariamente partir da sociedade em direção aos sócios e administradores (ou seus parentes e afins), não abrangendo o sentido inverso, qual seja, os eventuais deslocamentos indiretos de riquezas dos sócios ou administradores para a pessoa jurídica (contribuições ocultas).

iv. No que se refere ao inciso III do art. 465 do RIR, que trata de pessoas “próximas” ao sócio, constata-se que optou o legislador brasileiro por discriminar objetivamente este conceito, consignando expressamente quais vínculos matrimoniais ou sangüíneos servirão para caracterizar o instituto. Destarte, relações meramente

contratuais ou sociológicas não têm o condão de configurar a interdependência requerida pelo regime da distribuição disfarçada de lucros.

v. E, por fim, no que tange aos denominados “casos triangulares”, nas hipóteses em que existe um terceiro *intermediário*, a distribuição disfarçada de lucros somente será reconhecida caso a pessoa ligada seja sócio ou acionista *controlador* da pessoa jurídica (art. 466). Inversamente, como assinala LUÍS EDUARDO SCHOUERI, tem-se que, “*se a pessoa ligada não for sócio ou acionista controlador, um negócio em condições de favorecimento entre ela e a pessoa jurídica deixará de caracterizar distribuição disfarçada de lucros se houver um intermediário na transação*”⁸¹.

Em súmula, a qualificação como “pessoa ligada”, para fins de distribuição disfarçada de lucros: refere-se tão-somente às hipóteses exaustiva e objetivamente discriminadas na legislação; apresentando-se centrada na existência de participação societária na pessoa jurídica; não abrange eventual transferência patrimonial oculta do sócio ou administrador para a pessoa jurídica (contribuição oculta); não contempla relações meramente contratuais ou sociológicas; e, somente é configurada, na hipótese de haver um terceiro intermediário (operações triangulares), caso a pessoa ligada seja sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica.

Portanto, estas são as principais características da relação de interdependência exigida pela legislação brasileira, para efeito de controle de distribuição disfarçada de lucros. Feições diversas, todavia, apresenta a “vinculação” prescrita pelo regime de preços de transferência instituído pela Lei nº 9.430/96.

3.2.3 O CONCEITO DE PARTES VINCULADAS

O regime de controle dos preços de transferência, no direito positivo brasileiro, apresenta-se centrado na figura das “partes vinculadas”, que pressupõe relação de interdependência diversa daquela prescrita pelas normativas da distribuição disfarçada de lucros.

E é o art. 23, da Lei nº 9.430/96, que estabelece quais as específicas hipóteses em que pessoas não residentes serão consideradas “vinculadas” a uma pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

- I*** - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;
- II*** - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;
- III*** - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
- IV*** - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
- V*** - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário⁸² ou administrativo⁸³ comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição Disfarçada de Lucros...**, op. cit., p. 78.

⁸² A Instrução Normativa nº 243, de 11 de novembro de 2002, dispõe que “considera-se que a empresa domiciliada no Brasil e a domiciliada no exterior estão sob controle societário comum, quando uma mesma pessoa física ou jurídica, independentemente da localidade de sua residência ou domicílio, seja titular de direitos de sócio em cada uma das referidas empresas, que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais daquelas e o poder de eleger a maioria dos seus administradores” (art. 2º, § 1º, I).

⁸³ A Instrução Normativa nº 243/02 dispõe que “considera-se que a empresa domiciliada no Brasil e a domiciliada no exterior estão sob controle administrativo comum, quando: a) o cargo de presidente do conselho de administração ou de diretor-presidente de ambas tenha por titular a mesma pessoa; b) o cargo de presidente do conselho de administração de uma e o de diretor-presidente de outra sejam exercidos pela mesma pessoa; c) uma mesma pessoa exercer cargo de direção, com poder de decisão, em ambas as empresas” (art. 2º, § 1º, II).

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;⁸⁴

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Da análise dos dispositivos acima transcritos, percebe-se que o conceito de “partes vinculadas” abrange espécies diversas de relações entre pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, com pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, independentemente da existência de efetivo liame societário. Ou seja, a relação de interdependência exigida pela Lei nº 9.430/96 é bastante ampla, diferenciando-se das relações de interdependência previstas em outras legislações, inclusive do conceito de partes “associadas” previsto na Convenção-Modelo da OCDE (Capítulo 7, *infra*). É por isso que HELENO TAVEIRA TÔRRES anota que o “*alargamento do aspecto subjetivo (...) fez com que fossem dilargadas também as possibilidades de controle por parte da fiscalização*”⁸⁵, concluindo com acerto ROBERTO QUIROGA

⁸⁴ Considera-se companheiro de diretor, sócio ou acionista controlador da empresa domiciliada no Brasil, a pessoa que com ele conviva em caráter conjugal, conforme o disposto na Lei nº 9.278, de 10 de maio de 1996 (IN nº 243/02, art. 2º, § 3º).

⁸⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional...*, *op. cit.*, p. 173.

MOSQUERA e ANA CLÁUDIA AKIE UTUMI que “a Lei nº 9.430/96 realmente inovou ao criar o conceito de pessoa vinculada à pessoa jurídica brasileira”⁸⁶.

Deveras, são significativas as diferenças entre os conceitos de “partes vinculadas” e “partes ligadas”.

Primeiramente, tem-se que, tal como ocorre na distribuição disfarçada de lucros, o rol das hipóteses passíveis de configurar *vinculação* é taxativo e exaustivo, excluindo-se eventuais “aplicações analógicas” pelos administradores fazendários ou a introdução de quaisquer “inovações” por atos infralegais. Enfim, não se identifica motivo para que não vigore em sua plenitude, também nesse campo, o princípio da legalidade estrita em matéria tributária (art. 5º, II e art. 151, I, ambos da CF)⁸⁷.

Por outro lado, deve-se ressaltar que o regime dos preços de transferência é apenas aplicável às operações com *elemento de estraneidade subjetivo*, mais precisamente aquelas realizadas entre pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e pessoas físicas ou jurídicas *residentes ou domiciliadas no exterior*.⁸⁸ Mais do que a existência ou não de laços societários, para a Lei nº 9.430/96 a pessoa vinculada deve atender a um critério de *local de residência*. Nas precisas palavras de HELENO TAVEIRA TÔRRES: “O elemento de estraneidade que condiciona a aplicação da disciplina do preço *arm’s length*, é de natureza subjetiva (pessoal), constituído

⁸⁶ MOSQUERA, Roberto Quiroga,; UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Aspectos Fundamentais da Aplicação das regras de Transfer Pricing**, p. 127.

⁸⁷ Oportunas, a propósito, as advertências de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA acerca da lei e a faculdade regulamentar, no Sistema Constitucional Tributário brasileiro: “O regulamento não pode dar nascimento a qualquer relação jurídica nova. Falta-lhe titulação jurídica para tanto. (...) Se a lei tributária for omissa, suas lacunas não poderão ser supridas pelo regulamento. (...) Evidentemente, estando o regulamento – que é a fonte secundária por excelência do Direito Tributário – cercado com tão formidáveis diques, as portarias, as instruções, as circulares, os pareceres normativos e os atos administrativos em geral – que, dentro da pirâmide jurídica, ocupam posição inferior – também não podem, por muito maior razão, interferir na liberdade e na propriedade dos contribuintes. Na verdade, as portarias, as instruções, as circulares etc. não são, em si mesmas, meios de criação ou produção de direito positivo, mas meras manifestações da chamada atividade administrativa interna” (**Curso de Direito Constitucional Tributário**, pp. 343-346).

⁸⁸ Cf. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, p. 306. Afirmando ser esta a principal característica na definição de pessoa vinculada, MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O regime jurídico tributário dos preços de transferência**..., *op. cit.*, p. 99.

*pela qualificação de 'não residente', atribuída a um dos partícipes da transação controlada'*⁸⁹.

Assim, ao contrário do que sucede com a distribuição disfarçada de lucros, não há que se falar cientificamente em *vinculação*, na seara dos preços de transferência, em relação a operações em que ambas as partes são domiciliadas no Brasil⁹⁰.

Em perspectiva cronológica, tem-se que, após o advento da Lei nº 9.430/96, as regras de distribuição disfarçada de lucros deixaram de ser aplicadas às operações internacionais, restringindo-se aos negócios internos entre partes *ligadas*. Destarte, como sintetiza PAULO AYRES BARRETO, coexistem atualmente “*dois regimes distintos: (i) um aplicável às operações internas entre pessoas ligadas (distribuição disfarçada de lucro); e (ii) um outro regime específico aplicável aos negócios internacionais entre pessoas vinculadas (conceito mais abrangente)*”⁹¹.

Quanto à abrangência do conceito de “partes vinculadas”, de fato, algumas hipóteses arroladas em lei transcendem as ligações meramente societárias, pressupondo a existência de “vínculo” suscetível de influenciar a subjetividade da transação inclusive nas conexões entre pessoas associadas na forma de consórcios ou condomínios, e nas relações de exclusividade com agentes, distribuidores ou concessionários. É por isso que ANA CLÁUDIA AKIE UTUMI aduz:

Tal como en otros países, los precios de transferencia en Brasil son imponibles cuando las operaciones de importación o exportación son hechas entre empresas que tengan alguna relación accionaria. No obstante, hay otras situaciones en las cuales los precios de transferencia son aplicables, donde el vínculo que se

⁸⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, p. 172.

⁹⁰ FRANCESCA BALZANI afirma, com base em estudo de G. MAISTO, que a disciplina dos preços de transferência, também na experiência internacional, tem como regra geral a sua aplicação exclusiva às transações internacionais (*El “Transfer Pricing”*..., *op. cit.*, p. 388).

⁹¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda**..., *op. cit.*, p. 125. Em sentido semelhante: GALHARDO, Luciana Rosanova. **Preços de Transferência – Limites à Fiscalização**..., *op. cit.*, p. 250.

*presenta es una relación comercial más estrecha, como por ejemplo los casos de empresas asociadas en un consorcio o una empresa que sea representante comercial exclusivo de la otra.*⁹²

Por estas razões, conclui-se, na esteira de ALBERTO XAVIER, que “o conceito de ‘pessoa vinculada’, para efeitos de preço de transferência, é substancialmente mais amplo que o de ‘pessoa ligada’, para efeitos de distribuição disfarçada de lucro”⁹³. Desta maior amplitude, contudo, não resulta a conclusão de que o conceito de pessoas ligadas “está contido” no domínio das partes vinculadas, mesmo porque, como visto, aquele abrange operações nacionais, que não são contempladas neste.

Uma vez examinadas as matizes gerais do *aspecto subjetivo* dos preços de transferência, cumpre, agora, estudar pontualmente cada uma das hipóteses que pode configurar a *vinculação*, nos termos da sistemática brasileira.

⁹² UTUMI, Ana Cláudia Akie. ... p. 717. Enfatizando a possibilidade, em tese, de conexões contratuais e pessoais darem ensejo à transferência indireta de lucros, HELENO TAVEIRA TÔRRES preleciona que: “*Quanto às conexões contratuais, muita vez a espécie destas é de tal importância para a empresa recebedora das respectivas prestações que se denota, de plano, uma dependência desta em relação à outra. Isto é bem evidente nos casos de empresas que apresentam déficits tecnológicos supridos por empresas estrangeiros (mesmo acionariamente independentes), por meio de contratos do tipo: licença de marcas ou patentes, assistência técnica ou mesmo de empréstimos destinados à realização da produção de um certo produto. Existe, nestes casos, uma inevitável dependência de fato em relação à empresa proprietária da tecnologia ou do capital emprestado. Além destes, podem ser estabelecidos particulares vínculos pessoais de uma empresa sobre a direção de uma outra, assegurados por meio da presença mútua dos sócios ou acionistas de ambas as sociedades. Em qualquer uma dessas formas, evidenciam-se modos de influência que podem desencadear os problemas inerentes ao transfer pricing*” (**Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 169, nota de rodapé nº 10).

⁹³ XAVIER, XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 309. No mesmo sentido: MOSQUERA, Roberto Quiroga,; UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Aspectos Fundamentais da Aplicação das Regras de Transfer Pricing...**, *op. cit.*, p. 125; GALHARDO, Luciana Rosanova. **Preços de Transferência...**, *op. cit.*, p. 248.

3.2.3.1 MATRIZ E FILIAL

Os dois primeiros incisos do art. 23 da Lei nº 9.430/96 versam sobre a relação entre matriz e filial, reconhecendo a relevância deste nexo de dependência para efeito de controle dos preços de transferência praticados, quando uma destas entidades estiver domiciliada no exterior.

A equiparação das filiais, localizadas no Brasil, de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, às pessoas jurídicas para fins de tributação sobre a renda⁹⁴, bem como o princípio da separação contábil entre matriz e estabelecimento permanente⁹⁵, justificam a inserção das matrizes e filiais no conceito de partes vinculadas.

Com efeito, tanto (i) as filiais ou sucursais, no exterior, de empresas brasileiras, como (ii) as filiais, sucursais, agências ou representação de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, localizadas no Brasil, são consideradas entidades autônomas, devendo ser tributadas como pessoas jurídicas distintas e independentes⁹⁶. Em relação às primeiras (filiais ou sucursais, no exterior, de empresas brasileiras), o legislador nacional exerce a sua pretensão impositiva com fulcro no princípio da universalidade, enquanto que, no segundo caso, não se tributam os resultados mundiais da empresa, mas apenas o lucro produzido no Brasil, em atenção ao princípio da territorialidade.

Assim, assiste razão a HELENO TAVEIRA TÔRRES ao afirmar que *“as transferências efetuadas entre matrizes e filiais, mesmo se comercialmente sejam operações internas à mesma pessoa jurídica, para efeitos tributários,*

⁹⁴ Art. 147, II do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000/99).

⁹⁵ É o que dispõe o art. 25, § 2º, II, da Lei nº 9.249/95.

⁹⁶ Atualmente, a filial, no Brasil, de empresa estrangeira, é tributada pelo lucro produzido no País, em atenção ao art. 63 da Lei nº 4.506/64. De forma semelhante, a filial, no exterior, de empresa domiciliada no Brasil, deve apurar o seu lucro de forma individualizada, por filial (art. 16, I, da Lei nº 9.430/96).

ocorrem como se ambas fossem entidades distintas, imputando-se os seus efeitos à pessoa jurídica residente”⁹⁷.

Mas o âmbito subjetivo da disciplina brasileira não se restringe aos vínculos entre entidades da mesma empresa, incluindo outras relações no conceito de “partes vinculadas”, como os casos de controle societário e administrativo comum.

3.2.3.2 CONTROLE SOCIETÁRIO OU ADMINISTRATIVO COMUM

O legislador ordinário incluiu, no conceito de partes vinculadas, por intermédio dos incisos III, IV e VI, do art. 23, da Lei nº 9.430/96, as seguintes pessoas relacionadas por conexões societárias, nos casos de controle⁹⁸ ou coligação⁹⁹: **(a)** a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada; **(b)** a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada; e **(c)** a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta.

Releva notar que a relação jurídica denominada “controle administrativo comum” também é inserida como uma hipótese caracterizadora de vinculação. Como

⁹⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, p. 176.

⁹⁸ Nos termos do § 2º, art. 243 da Lei nº 6.404/76, considera-se “*controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores*”.

⁹⁹ Nos termos do § 1º, art. 243 da Lei nº 6.404/76, são “*coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la*”.

esta figura não possui previsão legal no Direito pátrio, a Instrução Normativa nº 243/02 esclarece que a empresa domiciliada no Brasil e a domiciliada no exterior encontram-se sob controle administrativo comum, quando:

- a) o cargo de presidente do conselho de administração ou de diretor-presidente de ambas tenha por titular a mesma pessoa;*
- b) o cargo de presidente do conselho de administração de uma e o de diretor-presidente de outra sejam exercidos pela mesma pessoa;*
- c) uma mesma pessoa exercer cargo de direção, com poder de decisão, em ambas as empresas.*

Comentando a significativa abrangência desta última hipótese, obtempera LUÍS EDUARDO SCHOUERI que esta *“engloba e dispensa as duas primeiras, já que se uma pessoa exerce o cargo de diretor-presidente, mas não tem poder de decisão, não cabe falar em controle administrativo”*¹⁰⁰.

O inciso V deste art. 23, por sua vez, também designa como “pessoa vinculada” **(d)** a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica.

Importa consignar, neste momento, que a legislação brasileira, ao prescrever a baliza de dez por cento do capital social, estatui um limite quantitativo que serve como uma margem de segurança (*safe harbour*¹⁰¹), porquanto participações societárias inferiores ao referido percentual afastam a qualificação de parte vinculada e, por conseguinte, a aplicação do regime de preços de transferência.

3.2.3.3 CONSÓRCIO OU CONDOMÍNIO

Também as pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, que estiverem associadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil, na forma de consórcio ou condomínio, são consideradas pessoas vinculadas (Lei nº 9.430/96, art. 23, VII).

Enquanto o consórcio encontra definição no art. 278 da Lei das Sociedades Anônimas, que dispõe que “*as companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento*”, o condomínio é regulado pelos artigos 1.314 a 1.358 do Código Civil.

A inclusão dos consórcios e condomínios no conceito de “partes vinculadas” não é infensa a críticas, asseverando ALBERTO XAVIER que o rol de hipóteses de vinculação “*deveria restringir-se a reais relações de influência dominante, suscetíveis de afetar a objetividade do negócio*”¹⁰², com o que concorda PAULO AYRES BARRETO, complementando que não seria de se presumir a manipulação de preços nos casos de “*mera coligação, consórcio, condomínio, ou decorrente de contrato de agenciamento, distribuição ou concessão*”¹⁰³. LUÍS EDUARDO SCHOUERI, por seu turno, restringe a sua crítica apenas à inclusão dos condomínios: “*Neste ponto, não se pode deixar de mencionar que andou mal o legislador, já que, diferentemente do consórcio, o condomínio não configura*

¹⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência...**, *op. cit.*, p. 54.

¹⁰¹ Sobre o conceito de “*safe harbour*”, ver item 2.5.2.1, *supra*.

¹⁰² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 310.

¹⁰³ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência...**, *op. cit.*, p. 122.

sociedade (de segundo grau) de qualquer espécie, pela inexistência, entre os condôminos, do animus societatis^{104, 105}.

Sem embargo da exagerada amplitude do conceito de partes vinculadas positivado pela Lei nº 9.430/96, faz-se relevante ressaltar a existência de duas ordens de limitações à aplicação do regime de preços de transferências aos consórcios e condomínios.

A primeira é de natureza temporal, visto que o reconhecimento da vinculação deve se restringir ao período de efetiva duração do consórcio ou condomínio no qual ocorrer a associação entre as partes¹⁰⁶. Não estando em vigor a relação jurídica de consórcio ou condomínio, não há que se falar em controle de preços de transferência.

A segunda limitação diz respeito à abrangência das transações que deverão ser submetidas aos procedimentos de controle dos preços de transferência. Tendo em vista os textos normativos não veicularem limitação expressa sobre o tema, poder-se-ia concluir que todas as operações internacionais realizadas entre partes associadas mediante consórcio ou condomínio estariam submetidas ao crivo dos preços de transferência.

Contudo, leciona LUÍS EDUARDO SCHOUERI que esta interpretação contraria a sistemática do *transfer pricing*, não considerando que a “associação” indicada pela norma legal diz respeito a um empreendimento específico, que constitui o objeto do próprio consórcio, nos termos da Lei nº 6.404/76 (arts. 278 e 279):

se o consórcio, por definição legal, limita-se a determinado empreendimento, apenas em torno deste é que se pode entender existir uma sociedade (de segundo grau) entre as consorciadas, não

¹⁰⁴ SCHOUERI, **Preços de Transferência**..., *op. cit.*, p. 59.

¹⁰⁵ A propósito, prevê o Projeto de Lei nº 4.695/2001, atualmente em tramitação no Congresso Nacional, a exclusão dos condomínios do conceito de “parte vinculada”, para fins de controle de preços de transferência.

¹⁰⁶ Esta limitação temporal consta declarada no parágrafo 2º do artigo 2º da IN nº 243/02.

*parecendo possível, daí, estender a disciplina dos preços de transferência a outras relações entre as empresas, que nada tenham a ver com o empreendimento comum.*¹⁰⁷

A inclusão dos consórcios e condomínios no conceito de partes vinculadas justificar-se-ia pela existência de uma “associação”, a partir da qual se presumiria um grau de interdependência suscetível de dominar a relação entre as partes, interferindo-se no preço praticado em seus negócios jurídicos. Ocorre que, nas transações estranhas ao objeto do consórcio ou condomínio, não se encontra presente a “associação” necessária à configuração do vínculo entre as partes e, conseqüentemente, à aplicação do regime dos preços de transferência.

Em suma, a possibilidade de concreção da disciplina dos preços de transferência limita-se às transações relacionadas ao objeto do consórcio ou condomínio, restringindo-se ao período de efetiva duração da associação.

3.2.3.4 PARENTES, CÔNJUGES OU COMPANHEIROS

No que se refere à vinculação decorrente de laços sangüíneos ou de parentesco, prescreve o art. 23, VIII, da Lei nº 9.430/96, solução semelhante à prevista no regime da distribuição disfarçada de lucros.

¹⁰⁷ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência**..., *op. cit.*, p. 59.

A inovação consiste na referência ao “companheiro”, na definição dada pela Lei nº 9.278/96. Sobre o tema, vale transcrever o registro de HELENO TAVEIRA TÔRRES, acerca da perplexidade de ANA CLÁUDIA AKIE UTUMI, ao fazer referência à “*dúvida sobre como pode haver 'união estável', nos termos da lei, se uma das partes está no Brasil, e a outra no exterior, sem haver 'coabitação'*”¹⁰⁸.

De qualquer forma, a determinação legal de aplicação *automática* dos testes de controle de preços de transferência às relações entre parentes, cônjuges e companheiros, sem que seja demonstrado, no plano concreto, a efetiva existência de influência dominante suscetível de alterar os preços praticados entre as partes, parece configurar demasiado alargamento do âmbito subjetivo do regime.

3.2.3.5 EXCLUSIVIDADE DE AGENTES, DISTRIBUIDORES OU CONCESSIONÁRIOS

Como adrede referido, indo além dos laços sangüíneos e de parentesco, a sistemática brasileira dos preços de transferência inclui, também, algumas espécies de relações meramente contratuais na noção de “partes vinculadas”.

Esta maior abrangência do conceito de vinculação consta nos incisos IX e X do art. 23 da Lei nº 9.430/96, que estipula os casos em que a pessoa física ou

¹⁰⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 179. Ao referir-se a esta questão, ROBERTO QUIROGA MOSQUERA elabora curioso questionamento: “*Será que a empresa brasileira deve, por cautela, pedir a todos os seus diretores que declinem eventuais relacionamentos amorosos com companheiros e companheiras residentes no exterior, com o fim de evitar problemas relacionados a ‘transfer pricing’?*” (**O regime jurídico tributário dos preços de transferência...**, *op. cit.*, p. 100).

jurídica, domiciliada no exterior, goza (ou em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goza) de “exclusividade”, como agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Preleciona HELENO TAVEIRA TÔRRES que estes dispositivos contemplaram “*as formas que o direito tributário denominou de estabelecimento permanente pessoal*”¹⁰⁹, *que são os sujeitos que atuam, por vínculos contratuais, de forma dependente, em relação à pessoa não residente*”, completando, adiante, que estes “*sujeitos dependentes – mandatários – recebem poderes que lhes permitem celebrar contratos em nome e por conta e risco da pessoa jurídica não residente*”¹¹⁰.

Ao regular a noção de “exclusividade”, esclarece a Instrução Normativa nº 243/02 (art. 2º, § 4º) que:

I - a vinculação somente se aplica em relação às operações com os bens, serviços ou direitos para os quais se constatar a exclusividade;

II - será considerado distribuidor ou concessionário exclusivo, a pessoa física ou jurídica titular desse direito relativamente a uma parte ou a todo o território do país, inclusive do Brasil;

III - a exclusividade será constatada por meio de contrato escrito ou, na inexistência deste, pela prática de operações comerciais, relacionadas a um tipo de bem, serviço ou direito, efetuadas exclusivamente entre as duas empresas ou exclusivamente por intermédio de uma delas.

Faz-se mister mencionar que, de maneira semelhante ao que ocorre nos casos de consórcio e condomínio, a aplicação dos testes de controle de transferência de preços está sujeita a uma limitação quanto à abrangência das transações que deverão ser

¹⁰⁹ Sobre o conceito de estabelecimento permanente, ver item 7.3.1, *infra*.

¹¹⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, p. 180.

examinadas, uma vez que não se aplica a todas as operações realizadas entre as partes, mas tão-somente àquelas efetuadas sob o pálio da exclusividade.

A inclusão dos vínculos contratuais com exclusividade de agentes, distribuidores e concessionários, também deve ser criticada, uma vez que não se verifica, na espécie, uma conexão de influência dominante apta a se presumir a manipulação de preços nas operações realizadas pelas partes. No plano concreto, são conflitantes as relações entre agentes ou distribuidores e seus fornecedores, haja vista a evidente divergência de interesses entre as partes, como ressalta com precisão LUÍS EDUARDO SCHOUERI:

Diferentemente do caso dos consórcios, onde se via a existência de um vínculo societário (posto que de segundo grau) a justificar a inclusão da hipótese entre os casos de empresas associadas, vê-se que aqui inexistente qualquer tipo de sociedade a permitir se considerem as empresas associadas. É certo que empresas ligadas por vínculos de distribuição têm um interesse comercial comum. Diversamente, entretanto, do consórcio, onde este vínculo encontra-se no empreendimento – daí uma divisão de lucros –, na distribuição a coincidência de interesses se encontra exclusivamente no sucesso do produto; no que tange aos lucros, propriamente ditos, há verdadeiro conflito de interesses, inexistindo razão para se pressupor que – afastados os casos de simulação, já regidos por outras normas tributárias – o preço fixado entre as partes tenha sido originado por razões diversas do mercado. Se o distribuidor obtém condições vantajosas, estas decorrem não de seu relacionamento (societário) com seu fornecedor, mas de garantia de compras mínimas e dos esforços para o desenvolvimento do produto e do mercado.¹¹¹

No que se refere à configuração de exclusividade nos casos em que inexistente previsão contratual específica (inciso III, acima transcrito), institui-se demasiada discricionariedade ao administrador fazendário para decidir quando estaria configurada, “na prática de operações comerciais”, a “exclusividade”. Ocorre que, nem sempre o fato

de apenas uma empresa vender um produto no Brasil, implica a existência de vinculação entre fornecedor e revendedor. A título de exemplificação, poder-se-ia citar o caso em que a empresa, mesmo sendo a única a revender determinado produto no mercado brasileiro, comercializa também outros produtos concorrentes, não atuando sob o pálio da exclusividade em relação ao fornecedor. Neste caso, resta patente a inexistência de justificativa para se pressupor uma “vinculação” entre as partes¹¹².

Situações como esta demonstram o equívoco de se pressupor a vinculação automática de empresas que possuem conexões meramente contratuais, muitas vezes sem qualquer pacto de exclusividade.

3.2.3.6 INTERPOSTA PESSOA

Questão instigante diz respeito às operações realizadas entre partes vinculadas, mas por intermédio de interposta pessoa.

A Secretaria da Receita Federal manifestou seu entendimento sobre o tema no § 5º, do art. 2º, da Instrução Normativa nº 243/02, no sentido de que as normas de preços de transferência devem ser aplicadas também em relação às operações realizadas pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por intermédio de terceiros (pessoa

¹¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência...**, *op. cit.*, p. 63.

¹¹² A propósito, prevê o Projeto de Lei nº 4.695/2001, atualmente em tramitação no Congresso Nacional, a restrição do conceito de “partes vinculadas”, para fins de controle de preços de transferência, excluindo deste conceito o distribuidor ou fornecedor que, mesmo sendo exclusivo, represente comercialmente outros produtos idênticos ou similares fornecidos por empresas concorrentes com o grupo da empresa exportadora ou importadora.

interposta qualificada como não vinculada), que efetue o negócio jurídico diretamente com a parte domiciliada no exterior (esta sim, vinculada à empresa brasileira)¹¹³.

Conquanto HELENO TAVEIRA TÔRRES afirme que “*é muito intuitivo que a legislação sobre o controle de preços de transferência, ao alargar o conceito de pessoa ligada, envolveria, necessariamente as formas de interposição de pessoas*”¹¹⁴, a interpretação da manifestação administrativa merece algumas ponderações.

Primeiramente, porque o conceito de “pessoa interposta” não consta na Lei nº 9.430/96. E, aos atos administrativos, compete tão-somente *esclarecer* o conteúdo das normas constantes das leis, sendo-lhes defeso *innovar* a ordem jurídica, em atenção à baliza incontornável postada pelo princípio da legalidade estrita em matéria tributária¹¹⁵. Tratam, portanto, de mera *atividade administrativa interna*, dirigida aos funcionários administrativos submetidos ao princípio da hierarquia.

Mas isto não implica concluir pela impossibilidade de controle dos preços de transferência nas operações realizadas por meio de interposta pessoa.

Isso porque a formalização de negócios jurídicos, por intermédio de pessoas interpostas, em tese, subsume-se às normas que regulam a simulação¹¹⁶. Como averba LUÍS EDUARDO SCHOUERI, o § 5º do art. 2º da IN/SRF nº 243/02 “*apenas identifica tais situações como negócios jurídicos passíveis de sanção de*

¹¹³ Aplicam-se, também, as normas sobre preço de transferência às operações efetuadas pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por meio de interposta pessoa não caracterizada como vinculada, que opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada à empresa brasileira (Instrução Normativa nº 243/04, Art. 2º, § 5º).

¹¹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 181. Em sentido semelhante: MOSQUERA, Roberto Quiroga,; UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Aspectos Fundamentais da Aplicação das Regras de Transfer Pricing...**, *op. cit.*, p. 128.

¹¹⁵ Manifestando-se pela extrapolação da competência regulamentar, no presente caso: UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Países com Tributação Favorecida no Direito Brasileiro**, p. 247. Do mesmo modo: BATISTA, Joana Paula. **Uma visão panorâmica dos preços de transferência na legislação brasileira**, p. 317.

¹¹⁶ Atualmente, os negócios jurídicos simulados são considerados nulos, por força do art. 167, do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). Sobre o conceito de simulação em face do parágrafo único do art. 116 do CTN, ver: XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. SP: Dialética, 2001.

desconsideração (o que traz como consequência a necessidade de aplicação do regime de preços de transferência)”¹¹⁷.

Assim, a interpretação deste dispositivo deve considerar a efetiva existência, no plano concreto, da interposição de terceira pessoa na operação entre partes vinculadas, como forma de simulação de negócio jurídico. Em sua ausência, não há que se cogitar da aplicação do parágrafo 5º, do artigo 2º, da Instrução Normativa nº 243/02.

Esclarecedora, nesse ponto, a Solução de Consulta Cosit/SRF nº 2, de 12 de março de 2003, cuja ementa é a seguinte:

EMENTA: *Nas operações de importações, de exportações e de pagamentos ou crédito de juros realizadas por intermédio de trading, considerada interposta pessoa, a responsável pela apuração dos preços de transferência é a empresa domiciliada no Brasil, beneficiária final, que realize estas operações com outras empresas domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, ou com qualquer pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em países com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade. Nos casos em que fique demonstrado que a empresa trading atue de forma autônoma e seja beneficiária final das operações de importações, exportações e de pagamento ou crédito de juros realizadas com pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, mencionadas acima, a trading deve apurar os preços de transferência como qualquer contribuinte do imposto de renda que esteja relacionado diretamente com o fato gerador.*

De acordo com a Solução de Consulta acima transcrita, percebe-se que, nas hipóteses de a empresa *trading* realizar a intermediação sem qualquer conteúdo econômico, como no caso de importação “por conta e ordem de terceiros”,¹¹⁸ a operação é tida como realizada entre o adquirente e o exportador, sujeitando-se assim o adquirente

¹¹⁷ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência...*, op. cit., pp. 65-66.

ao regime dos preços de transferência. Diferentemente, nos casos em que a empresa *trading* realiza o negócio jurídico “por conta própria”, assumindo os riscos e o encargo financeiro da transação, constituindo-se na beneficiária final da operação de comércio exterior, esta não se caracterizará como uma “pessoa interposta”, não sendo cabível a aplicação da norma veiculada pelo parágrafo 5º, do artigo 2º, da Instrução Normativa nº 243/02¹¹⁹.

Por derradeiro, quanto ao ônus da prova acerca da interposição de terceiros, este cumpre à Administração Fazendária, como requisito autorizador da concretização dos procedimentos de controle dos preços de transferência¹²⁰.

3.2.3.7 IMPORTADORES E ENCOMENDANTES

Recentemente, o âmbito subjetivo de aplicação do regime de preços de transferência foi novamente ampliado, especificamente no que tange às importações por encomenda, pelo art. 14 da Lei nº 11.218, de 20 de fevereiro de 2006, que preceitua o seguinte: “*Aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que trata a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nas importações de que trata o art. 11 desta Lei*”.

¹¹⁸ As importações por conta e ordem de terceiros, em que a importadora não age sob risco próprio, estão atualmente reguladas pelos artigos 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.185-35, de 24 de agosto de 2001; art. 27 da Lei nº 10.637/02; e Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002.

¹¹⁹ Cf. SCHOUEIR, Luís Eduardo. **Preços de Transferência**..., *op. cit.*, p. 66.

¹²⁰ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, p. 181.

O art. 11, por sua vez, preceitua que a importação por encomenda é a “importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado”.

Porque a importação “por encomenda predeterminada” constitui modalidade de operação juridicamente diversa daquela efetuada “por conta e ordem de terceiros” (item 3.2.3.6, *supra*), cabem algumas palavras, mesmo se breves, sobre estas duas modalidades de importação.

Se de um lado a *importação por encomenda* é realizada com a imprescindível participação do “encomendante predeterminado”, que celebra em conjunto os atos jurídicos fundamentais da transação, inclusive arcando com o seu risco e custo financeiro final, de outro, na modalidade *por conta e ordem*, o importador não possui participação efetiva no negócio, atuando como um mandatário que realiza os atos jurídicos necessários “em nome” do adquirente.

Distingue-se a *importação por conta e ordem* da *importação por encomenda predeterminada*, também, por ensejar um único negócio jurídico (entre o fornecedor, no exterior, e o adquirente, no Brasil), enquanto a segunda, como explica LUÍS EDUARDO SCHOUERI, pressupõe duas operações: “uma entre o exportador, no exterior, e o importador, no País e outra, ajustada previamente, entre o último e o encomendante”¹²¹.

Com isto, quer-se dizer que, enquanto as importações por conta e ordem de terceiros enquadram-se no conceito de “interposta pessoa”, aquelas realizadas mediante encomenda predeterminada constituem hipótese autônoma de vinculação, que abarca tanto o importador como o encomendante.

¹²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência**..., *op. cit.*, p. 67.

No que tange ao aspecto subjetivo dos preços de transferência, impõe-se a indagação acerca do conteúdo e forma de aplicação desta norma, haja vista o art. 14 fazer referência a duas pessoas residentes no Brasil, que estariam submetidas ao regime dos preços de transferência. Pondo a questão numa forma ligeiramente diferente, cumpre investigar se estariam o importador e o encomendante predeterminado, simultaneamente, obrigados a aplicar os testes de controle e realizar as retificações de preços de transferência.

Da interpretação sistemática dos arts. 11 e 14 da Lei nº 11.281/06, extrai-se a seguinte norma: “Aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que trata a Lei nº 9.430/96, nas importações promovidas por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado”.

Sublinhe-se que os enunciados prescritivos preconizam a concreção das “regras” previstas nos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96, o que não autoriza concluir que se deve, necessariamente, submeter o importador e o encomendante aos “métodos de controle” de preços de transferência previstos na disciplina brasileira.

Como destacado no transcorrer do presente estudo, a configuração do pressuposto subjetivo dos preços de transferência é condição *sine qua non* para a concretização dos testes de controle e, por conseguinte, para a determinação de eventuais ajustes. Destarte, faz-se imprescindível a caracterização de nexos de vinculação entre as partes envolvidas na operação de importação por encomenda, para que se proceda ao controle dos preços praticados entre as partes. É neste sentido o entendimento de LUÍS EDUARDO SCHOUERI:

Outrossim, o referido artigo 18 não contempla qualquer operação, mas apenas aquela efetuada com pessoa vinculada. Combinando esta regra com a do artigo 14 da Lei nº 11.281/06, tem-se que o controle de preços de transferência se aplica nos

*casos em que o exportador seja pessoa vinculada ao importador ou ao encomendante; não se aplica se inexistir qualquer vínculo.*¹²²

Considerando-se que o art. 11 da Lei nº 11.281/06 faz referência ao importador e ao encomendante, cogita-se as seguintes hipóteses de vinculação:

i. Vínculo entre o encomendante e o fornecedor, domiciliado no exterior – neste caso, cabe ao encomendante a aplicação dos métodos de controle previstos no art. 18 da Lei nº 9.430/96, procedendo às retificações cabíveis, caso o preço praticado não seja compatível com o padrão *arm's length*.

ii. Vínculo entre o importador e o fornecedor, domiciliado no exterior – cabe ao importador submeter-se aos testes de controle previstos na Lei nº 9.430/96.

iii. Vínculo entre o importador, o encomendante e o fornecedor, sendo este domiciliado no exterior – os métodos de controle e os ajustes necessários podem ser aplicados, em princípio, ao importador ou ao encomendante. Em nenhuma hipótese, vale anotar, deverão ambos fazer as retificações, o que resultaria em dupla incidência sobre o mesmo fato-signo presuntivo de riqueza. Não merece retoques, portanto, a conclusão de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, no sentido de que “*Mais acertado, nesse caso, é, a luz do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, considerar, para efeito da apuração dos preços de transferência, os valores lançados a custo pela importadora já que, afinal, é ela quem contabiliza, sem seus custos, os valores constantes do documento de importação*”¹²³.

iv. Vínculo entre o importador e o encomendante, ambos domiciliados no Brasil – nesta hipótese, tendo em vista a ausência de elemento de estraneidade,

¹²² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência**..., *op. cit.*, p. 68.

¹²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência**..., *op. cit.*, pp. 68-69.

pressuposto fundamental do regime de preços de transferência, não há que se cogitar na incidência das normas previstas nos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96.

3.3 PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO OU REGIME SOCIETÁRIO FAVORECIDOS

Não se restringe o pressuposto subjetivo de aplicação da disciplina dos preços de transferência às operações realizadas com partes vinculadas (regra geral), haja vista a sistemática brasileira determinar a sua aplicação também às operações entre sujeitos “não vinculados”, como ocorre nas transações realizadas por residentes no Brasil com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliados em países com tributação favorecida ou que oponham sigilo de composição societária ou titularidade.

Esta exceção ao critério subjetivo de aplicação dos procedimentos de controle de preços de transferência se justificaria pela necessidade de controle de práticas abusivas em operações realizadas com partes domiciliadas nos chamados “paraísos fiscais”¹²⁴.

Com efeito, muitas legislações associam o regime de controle dos preços de transferência aos mecanismos de combate à utilização de “países com tributação

¹²⁴ Discorrendo sobre as medidas internas para controlar o uso dos países com tributação favorecida, HELENO TAVIERA TÔRRES assinala que a “*Característica comum das legislações nacionais mais recentes tem sido a busca de uma linha divisória entre as operações abusivas cuja finalidade seja exclusivamente beneficiar-se das vantagens dos países com tributação favorecida e aquelas que representam uma lícita atividade comercial, urdida dentro dos limites da liberdade de que todo contribuinte dispõe para organizar seus negócios da forma mais econômica, quando assim permite o ordenamento jurídico*” (**Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 121). Dentre estas medidas internas de controle, este professor arrola as normas de disciplina dos preços de transferência.

favorecida”, mesmo tratando-se de mecanismos distintos, como registra HELENO TAVEIRA TÔRRES:

*Os mecanismos de controle sobre preços de transferência, e sobre 'países com tributação favorecida', mesmo sendo distintos, podem conviver por terem uma ampla área de intersecção operativa, representada por todas as operações concluídas entre sociedades vinculadas ou não, mas situadas em países com tributação favorecida. Como se sabe, é bastante freqüente que a operação de transfer price seja triangular, antes que bilateral. Em tais casos, tem-se normalmente a intervenção de uma trading company com a específica função de drenar as operações de compra e venda, segundo os interesses do grupo, de superfaturamento ou subfaturamento.*¹²⁵

No que se refere à disciplina brasileira, o art. 24 da Lei nº 9.430/96 preconiza que:

Art. 24. *As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.*¹²⁶

§ 1º *Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.*

§ 2º *No caso de pessoa física residente no Brasil:*

I - *o valor apurado segundo os métodos de que trata o art. 18 será considerado como custo de aquisição para efeito de apuração de ganho de capital na alienação do bem ou direito;*

II - *o preço relativo ao bem ou direito alienado, para efeito de apuração de ganho de capital, será o apurado de conformidade com o disposto no art. 19;*

¹²⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 138.

¹²⁶ A determinação desta alíquota máxima deverá ser realizada mediante a comparação da soma do imposto pago sobre o lucro na pessoa jurídica e na sua distribuição, com o lucro apurado em conformidade com a legislação brasileira, antes dessas incidências (§ 3º, art. 39, IN nº 243/02).

III - será considerado como rendimento tributável o preço dos serviços prestados apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

IV - serão considerados como rendimento tributável os juros determinados de conformidade com o art. 22.

§ 3º Para os fins do disposto neste artigo, considerar-se-á separadamente a tributação do trabalho e do capital, bem como as dependências do país de residência ou domicílio.

Atualmente, a aplicação deste dispositivo também abrange, por força do art. 4º, da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002¹²⁷, os negócios jurídicos realizados com pessoas residentes em territórios com regime societário favorecido, independentemente de relação de vínculo.

A Secretaria da Receita Federal tem editado listas arrolando os países considerados de tributação favorecida ou que opõem sigilo à composição societária ou titularidade¹²⁸.

¹²⁷ O art. 4º da Lei nº 10.451/02 prescreve o seguinte: “**Art. 4º** As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade”. Anteriormente, outros diplomas legais já possuíam prescrições semelhantes, como o art. 87 da Medida Provisória nº 2.158-35/01; o art. 5º da Medida Provisória nº 22, de 8 de janeiro de 2002; e o art. 8º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

¹²⁸ Atualmente, por força da Instrução Normativa nº 188, de 06 de agosto de 2002, estão sujeitas às regras brasileiras de preços de transferência, independentemente de qualquer espécie de vínculo, as operações entre pessoas físicas e jurídicas com quaisquer pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliadas em um destes países: **I** - Andorra; **II** - Anguilla; **III** - Antígua e Barbuda; **IV** - Antilhas Holandesas; **V** - Aruba; **VI** - Comunidade das Bahamas; **VII** - Bahrein; **VIII** - Barbados; **IX** - Belize; **X** - Ilhas Bermudas; **XI** - Campione D'Italia; **XII** - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); **XIII** - Ilhas Cayman; **XIV** - Chipre; **XV** - Cingapura; **XVI** - Ilhas Cook; **XVII** - República da Costa Rica; **XVIII** - Djibouti; **XIX** - Dominica; **XX** - Emirados Árabes Unidos; **XXI** - Gibraltar; **XXII** - Granada; **XXIII** - Hong Kong; **XXIV** - Lebuão; **XXV** - Líbano; **XXVI** - Libéria; **XXVII** - Liechtenstein; **XXVIII** - Luxemburgo (no que respeita às sociedades holding regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929); **XXIX** - Macau; **XXX** - Ilha da Madeira; **XXXI** - Maldivas; **XXXII** - Malta; **XXXIII** - Ilha de Man; **XXXIV** - Ilhas Marshall; **XXXV** - Ilhas Maurício; **XXXVI** - Mônaco; **XXXVII** - Ilhas Montserrat; **XXXVIII** - Nauru; **XXXIX** - Ilha Niue; **XL** - Sultanato de Omã; **XLI** - Panamá; **XLII** - Federação de São Cristóvão e Nevis; **XLIII** - Samoa Americana; **XLIV** - Samoa Ocidental; **XLV** - San Marino; **XLVI** - São Vicente e Granadinas; **XLVII** - Santa Lúcia; **XLVIII** - Seychelles; **XLIX** - Tonga; **L** - Ilhas Turks e Caicos; **LI** - Vanuatu; **LII** - Ilhas Virgens Americanas; **LIII** - Ilhas Virgens Britânicas.

Desta forma, as pessoas que realizam operações com sujeitos domiciliados nestes territórios identificados como “paraísos fiscais”, são *equiparadas* às partes vinculadas, presumindo-se a existência de vínculo e a obtenção de uma “vantagem anormal”. Nesse contexto, cabe ao contribuinte demonstrar, por inversão do ônus da prova, que os preços fixados são compatíveis com o padrão *arm's length*.

Elabora PAULO AYRES BARRETO contundente crítica à equiparação prescrita pelo art. 24 da Lei nº 9.430/96, uma vez que dá ensejo “*a uma série de ajustes nos casos em que o vínculo não existe, absolutamente descompassados com a regra-matriz do imposto sobre a renda, devidamente balizada pelos princípios constitucionais*”, e conclui que as “*ficções e presunções absolutas não são admitidas para conformar quaisquer critérios da regra-matriz de incidência tributária, em nosso sistema jurídico*”¹²⁹.

Vale enfatizar que a presunção relativamente à existência de “vinculação” é absoluta¹³⁰, porquanto não socorre ao contribuinte a prova da inexistência de nexo de dependência entre as partes, devendo o contribuinte necessariamente comprovar que o preço praticado corresponde aos valores de livre mercado.

Tem-se, assim, que as pessoas que realizam operações com determinados territórios, são “equiparadas” às partes vinculadas, para fins de controle e retificação de seus preços de transferência.

¹²⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência...**, *op. cit.*, p. 161.

¹³⁰ Sobre presunção absoluta, ver nota de rodapé nº 65, *supra*.

3.4 CONCLUSÃO PARCIAL

É recente a disciplina brasileira sobre os preços de transferência, especialmente se comparada com o direito positivo de outros países ou com os trabalhos da OCDE.

Todavia, os poucos dispositivos veiculados pela Lei nº 9.430/96 não são suficientes para regular adequadamente a matéria, restando aos atos administrativos espaço demasiadamente amplo para regular as complexas relações jurídicas decorrentes de operações transnacionais com relações de vínculo.¹³¹ Ao se manifestar sobre o tema, ANA CLÁUDIA AKIE UTUMI salienta que:

*(...) los dispositivos de la ley no son suficientes para que las empresas puedan haber la aplicación de los precios de transferencia. Eso es porque los artículos de la ley que regulan esse asunto son muy limitados y no contemplan una serie de situaciones que, en la práctica, pueden verificarse. (...) Luego, las disposiciones encontradas en la Instrucción Normativa 243/2002, en verdad, deberían ser publicadas en una nueva ley.*¹³²

Sobremais, a legislação brasileira possui inúmeros pontos que se afastam do princípio *arm's length*, principalmente no que se refere ao uso indiscriminado de ficções, presunções legais absolutas e mistas, bem como a adoção de “cálculos médios”, que, a toda evidência, afastam-se do objetivo de se determinar o preço sem interferência.

¹³¹ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira; UTUMI, Ana Cláudia Akie. **O Controle Fiscal dos Preços de Transferência e os Meios de Prova Admitidos para a Definição de Preços e Custos Médios**, p. 207.

¹³² UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Precios de Transferencia: Principios de la OCDE...**, *op. cit.*, p. 718.

Em última análise, a normatização veiculada pela Lei nº 9.430/96 afronta princípios fundamentais do Subsistema Constitucional Tributário brasileiro, como os da capacidade contributiva e da rígida discriminação constitucional de competências, desconsiderando o conceito constitucional de renda como efetivo acréscimo patrimonial.

Quanto aos requisitos subjetivos do regime, inovou a legislação brasileira, adotando uma concepção significativamente ampla de *partes vinculadas*, que inclui relações em que improvavelmente subsiste relação de dependência apta à manipulação dos preços praticados. E mais, a “automaticidade” inerente às hipóteses previstas impede arbitrariamente que as partes possam produzir provas demonstrando a inexistência de vínculo. Pelos motivos explanados no transcorrer deste Capítulo, é imperioso reconhecer a procedência da crítica elaborada por ALBERTO XAVIER, no sentido de que não “*pode deixar de criticar-se a excessiva extensão do conceito de pessoa vinculada, especialmente tendo em vista a automaticidade dos efeitos que essa qualificação produz, ou seja, a prevalência sobre o preço efetivo de um preço legalmente predeterminado, independentemente de uma averiguação das características do caso concreto*”¹³³.

Uma vez analisada a atual fisionomia do tratamento interno brasileiro sobre preços de transferência, especialmente no que tange ao seu aspecto subjetivo, pressuposto autorizador da concreção dos testes de controle e retificações dos lucros dos contribuintes, cumpre agora pesquisar como se dá a sua aplicação em relação a operações com sujeitos domiciliados em Estados com os quais o Brasil tenha firmado convenção internacional.

Para tanto, faz-se necessário, preliminarmente, estudar como os tratados internacionais são recepcionados na ordem jurídica nacional, para depois se perquirir o

¹³³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, p. 309.

conteúdo e alcance do pressuposto subjetivo dos preços de transferência previstos em suas normas.

4 RECEPÇÃO DAS NORMAS DE DIREITO INTERNACIONAL

4.1 INTRODUÇÃO

Antes de se estudar as questões que exsurtem da forma de regulação dos preços de transferência nos tratados internacionais, faz-se imprescindível a análise do regime de recepção e aplicação reservado às normas convencionais em matéria tributária em face do ordenamento jurídico brasileiro.

Não obstante a ampliação das relações do Estado brasileiro com os demais partícipes da comunidade jurídica internacional, acentuada nas últimas décadas, cumpre registrar, com HELENO TAVEIRA TÔRRES, que se identifica no Brasil, “*na doutrina e na jurisprudência, uma visão estreita das possibilidades e alcance dos Tratados*”¹³⁴, com a oposição de ainda maiores restrições na seara tributária, especialmente a partir de óbices supostamente “intransponíveis” decorrentes do federalismo tributário brasileiro.

Todavia, faz-se necessário se empreender uma revisão teórica acerca do tema, a partir de um paradigma consentâneo com o contexto atual em que se insere o Estado Brasileiro. Para tal desiderato, não se pode olvidar que, também nesta matéria, deve-se partir de uma perspectiva eminentemente constitucional, sem se perder de vista os princípios de direito internacional.

¹³⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro**, p. 34.

Inicialmente, deve-se registrar que, quando o Estado Brasileiro, mediante convenção internacional, disciplina juridicamente determinada matéria, não *cria direito interno*, permanecendo referidas normas na seara do Direito Internacional Público. A aplicabilidade interna das normas convencionais depende de sua introdução no sistema jurídico, pelos órgãos competentes, segundo os procedimentos prescritos na Constituição¹³⁵. A convenção internacional, registre-se, mantém a sua natureza internacional¹³⁶.

Desta forma, é no Texto Constitucional que se encontram previstos os requisitos necessários para que as normas contidas em tratado válido no direito das gentes¹³⁷ sejam introduzidas no sistema jurídico brasileiro, passando a ter eficácia interna.

4.2 MODELOS TEÓRICOS DE RECEPÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS

Sem embargo das variações existentes, são três os modelos teóricos de recepção de tratados internacionais: o reconhecimento automático, como ocorre na

¹³⁵ Conforme obtempera HELENO TAVEIRA TÔRRES, “*Para que o tratado ou convenção internacional apresente-se no sistema jurídico como veículo introdutor de normas, adquirindo aplicabilidade, precisará atender aos requisitos de validade típicos do direito das gentes, mesmo se para isso concorram normas internas de direito constitucional dos Estados que participam da comunidade internacional*”, in **Pluritributação Internacional...**, op. cit., p. 560.

¹³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência...**, op. cit., p. 153; e **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**, pp. 31/39.

¹³⁷ Mais precisamente, o fundamento de validade das convenções internacionais é o princípio de direito internacional segundo o qual os pactos devem ser cumpridos, como leciona com precisão JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: “*o tratado internacional há de ter – como toda norma de direito positivo – um fundamento bastante de validade. Qual é, no entanto, este fundamento? Responde-se: a regra pacta sunt servanda (os pactos devem ser*

Espanha, Bélgica, França e Holanda; a incorporação, adotado no Brasil, Reino Unido, Dinamarca e Islândia; e a transformação, característica do sistema italiano.

A tese do “reconhecimento automático” reflete uma opção pela doutrina monista, para a qual o direito interno e o internacional constituem uma só unidade¹³⁸. Assim, as convenções internacionais formam, automaticamente, parte do direito nacional ao entrar em vigor, sem necessidade de uma ordem de aplicação ou uma lei interna transcrevendo o seu conteúdo.

Diferentemente, a “incorporação” inspira-se na doutrina dualista, que reconhece nos ordenamentos interno e internacional duas ordens distintas e autônomas, havendo a necessidade de autorização interna que viabilize a aplicabilidade da norma internacional dentro de determinado sistema jurídico. Ou seja, as convenções internacionais, para que venham a produzir efeitos jurídicos no Estado, devem ser expressamente recepcionadas pela ordem legislativa interna.

Também denominado de “teoria da incorporação legislativa”, o modelo da “transformação” apresenta, como requisito para que a norma internacional tenha aplicabilidade interna, a edição de lei com o mesmo conteúdo do texto convencional. Nesse caso, não são os acordos internacionais que terão aplicabilidade interna, mas sim as leis internas que reproduzem as suas normas. Esta concepção reflete uma opção extremada pela construção dualista.

Atualmente, todavia, com a evolução das doutrinas monistas e dualistas, as divergências teóricas ficaram restritas ao plano jus-filosófico, servindo apenas como

cumpridos) – eis a sua fundamentação na ordem internacional”, in Isenções em Tratados Internacionais de Impostos dos Estados-Membros e Municípios, p. 167.

¹³⁸ Divergem os adeptos da construção monista em relação à questão da supremacia. Uma vertente, capitaneada por Hans Kelsen, entende que a convenção internacional predomina sobre a legislação interna, uma vez que o Direito Internacional constitui o *fundamento de validade* do Direito Constitucional. Diversamente, há aqueles que entendem que é a Constituição do Estado signatário que dá validade à execução do tratado internacional, tendo primazia, portando, o direito interno.

base conceitual para se perquirir as efetivas características do sistema de recepção de tratados previsto no texto constitucional de determinado Estado. Eis o motivo pelo qual PAULO AYRES BARRETO ensina que o “*tema não se resolve exclusivamente à luz das considerações de Teoria Geral do Direito. Entendemos ser inevitável a identificação, no direito posto de cada país, de elementos que identificam a adoção de uma visão ou de outra. Em síntese, trata-se de matéria resolvida pelo direito posto*”¹³⁹.

E, no caso brasileiro, não prescreve o Texto Constitucional a necessidade de lei formal reproduzindo expressamente os termos do acordo internacional, sendo a ratificação condicionada, todavia, à prévia autorização do Poder Legislativo. É o que se tem denominado de “dualista moderado” ou, nas palavras de BETINA TREIGER GRUPENMACHER, um “*sistema dualista com temperamentos*”^{140, 141}.

Faz-se relevante destacar que, segundo o sistema da incorporação, adotado pelo Brasil, o direito internacional não perde essa natureza (ao contrário do que ocorre no modelo da transformação). Assim, mesmo “recepionado” pela ordem jurídica interna nacional, os acordos internacionais continuam tendo a *validade* de um ato internacional¹⁴².

FLÁVIA PIOVESAN, por sua vez, destacando que a Carta Magna de 1988 optou pelo sistema monista quanto à matéria atinente aos direitos e garantias

¹³⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda...**, *op. cit.*, p. 163.

¹⁴⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**, p.72.

¹⁴¹ Diversamente, entende ALBERTO XAVIER, com base no art. 5º, §§ 2º e 3º da CF, que a Constituição de 1988 “sepultou” a concepção dualista, optando pelo modelo monista com primado do direito internacional (**Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, pp. 104-120).

¹⁴² É dizer que não existe fundamento constitucional para se afirmar que o decreto legislativo que veicula o referendo do Congresso Nacional, ou o decreto presidencial que formaliza a promulgação do tratado, têm o condão de *transformar* o tratado internacional em lei interna.

individuais (art. 5º, §§ 2º e 3º), prefere falar em um “*sistema misto*”¹⁴³. Para as convenções internacionais em matéria tributária, como será visto em seguida, optou o constituinte pela regra geral do sistema dualista moderado.

Portanto, é a partir da análise do sistema constitucional brasileiro que deve-se investigar o modelo de recepção e o grau de aplicabilidade das normas internacionais na ordem jurídica brasileira.

4.3 MODELO DE RECEPÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Estabelece a Constituição Federal brasileira, no inciso I do seu art. 21, ser de competência da União “*manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais*”. Mais adiante, ao especificar como se dará o exercício desta atribuição, outorga competência privativa ao Presidente da República, no que se refere à celebração de tratados e atos internacionais:

Art. 84. *Compete privativamente ao Presidente da República:*
(...)

VII – *manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos;*

VIII – *celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.*

¹⁴³ PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**, p. 111. As questões que decorrem do art. 5º, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, serão analisadas no item 5.1.3, *infra*.

Portanto, outorga a Constituição Federal de 1988 competência privativa à União para, na qualidade de pessoa jurídica de direito internacional, representar o Estado Federal Brasileiro no âmbito externo. Como corolário, tem-se a relevante distinção entre a “União”, como ordem jurídica global, dotada de personalidade jurídica de direito internacional, da “União”, como ordem jurídica parcial (centralizada), dotada de personalidade jurídica interna, em situação de paridade com os outros entes da federação (Estados, Distrito Federal e Municípios), como ensina JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹⁴⁴.

Em outros termos, deve-se considerar que, para o direito das gentes, apenas o Estado brasileiro existe como sujeito de direitos e deveres¹⁴⁵, de forma que, quando atua no plano internacional, mantendo relações com outros Estados e celebrando acordos internacionais, a União, na qualidade de pessoa jurídica de direito internacional (doravante “Estado Brasileiro”), representa e vincula *todas* as ordens parciais da federação, mesmo porque, como obtempera JOSÉ AFONSO DA SILVA, estas “*não têm competência em matéria internacional, nem são entidades reconhecidas pelo direito internacional, são simplesmente de direito interno*”¹⁴⁶. Os entes federados são autônomos, mas não soberanos¹⁴⁷.

¹⁴⁴ Em suas palavras: “a União é uma entidade bifronte no Estado Federal brasileiro. Esse, sim, o constitui uma ordem jurídica total, integrada pelas leis e outros atos normativos instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Dentro desse contexto, as leis da União integram apenas uma ordem jurídica parcial centralizada, ao lado das leis dos estados e Municípios, estruturantes das ordens parciais locais ou descentralizadas. Nesse campo, i. é, no âmbito do direito interno, se insere a vedação do art. 151, III da CF. E só nesse.” (BORGES, José Souto Maior. **Isenções em Tratados Internacionais...**, op. cit., p. 171). Em sentido semelhante: ATALIBA, Geraldo. **Leis Nacionais e Leis Federais no Regime Constitucional Brasileiro**, p. 133; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **As Contribuições para a Seguridade e os Tratados Internacionais**, pp. 72/82; XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, op. cit., pp. 135-136.

¹⁴⁵ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **As Contribuições para a Seguridade e os Tratados...**, op. cit., p. 72.

¹⁴⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 426. No mesmo sentido: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária...**, op. cit., p. 73.

¹⁴⁷ Esta distinção possui significativa importância para a análise dos tratados internacionais que prescrevem a isenção de tributos estaduais ou municipais. Não há dúvidas de que a “autonomia recíproca” entre os Entes da Federação é uma característica de inexcédível valor, apta a amalgamar a “união indissolúvel” que caracteriza a República Federativa brasileira (art. 1º da CF), inclusive mediante a discriminação de específicas competências legislativas e administrativas. Por outro lado, quando celebra um tratado internacional isentante de impostos estaduais e municipais, o Estado Brasileiro vincula *todos* os entes da Federação, inclusive os Estados, Distrito

Conquanto seja de competência privativa¹⁴⁸ do Chefe do Poder Executivo da União, a celebração de Tratados pelo Estado Brasileiro pressupõe uma ação conjunta entre dois poderes, porquanto ao Congresso Nacional compete, de maneira indelegável, “referendar” estes atos internacionais quando tragam ônus gravosos ao patrimônio público. Esta competência constitucional decorre da interpretação sistemática da parte final do inciso VIII do art. 84, acima transcrito, com a prescrição do art. 49, inciso I, da CF, abaixo:

Art. 49. *É da competência exclusiva do Congresso Nacional:*
I – *resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.*

Assim, para se apresentar no sistema jurídico brasileiro como um veículo introdutor de normas, o tratado a ser ratificado pelo Presidente da República deve necessariamente ser referendado pelo Congresso Nacional, mediante a publicação de um Decreto Legislativo específico (CF, art. 59, VI).

Como argutamente observa BETINA TREIGER GRUPENMACHER, a “*imposição de aprovação pelo Poder Legislativo objetiva conferir aos acordos*

Federal e Municípios. E é a Constituição Federal que expressamente outorga competência à União para vincular, no plano internacional, inclusive em nome dos Estados-membros e Municípios. Como consequência, não é aplicável ao Estado Brasileiro a vedação à isenção heterônoma prescrita pelo art. 151, III da Constituição Federal. Em sentido semelhante, ver: BORGES, José Souto Maior. **Isenções em Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, pp. 177-178; XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, pp. 135/137; GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária...**, *op. cit.*, pp. 123-124; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **As Contribuições para a Seguridade e os Tratados...**, *op. cit.*, p. 73; e **Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal em face dos Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilaterais ou Multilaterais – uma Visão Jurídica da Questão**, pp. 99/103. Em sentido contrário: HORVATH, Estevão; CARVALHO, Nelson Ferreira de. **Tratado Internacional, em Matéria Tributária, Pode Exonerar Tributos Estaduais?**, pp. 262/268.

¹⁴⁸ Portanto, trata-se de competência passível de delegação.

internacionais uma formação democrática”¹⁴⁹, sendo também decorrência do princípio da separação das funções¹⁵⁰.

Ainda acerca do referendo legislativo, faz-se necessário tecer mais algumas considerações. Primeiramente, importa notar que se trata de requisito restrito aos casos que importem “*encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional*”^{151 152}. Sobremais, possui a manifestação de controle parlamentar natureza meramente *autorizativa*, permitindo ou não ao Chefe do Poder Executivo proceder à respectiva ratificação¹⁵³. Como consequência, apresenta-se defeso ao Congresso Nacional propor “*inovações*” ao conteúdo do projeto que lhe é submetido, seja acrescentando ou extirpando partes de seu texto, ou mesmo mediante simples modificações de “*técnica redacional*”, o que implicaria a extrapolção da competência constitucional que lhe é atribuída¹⁵⁴.

¹⁴⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária...**, *op. cit.*, p. 63.

¹⁵⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária...**, *op. cit.*, p. 75. No mesmo sentido: XAVIER, Alberto; e XAVIER, Helena de Araújo Lopes. **Tratados: Superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988**, p. 34.

¹⁵¹ No que tange aos Acordos para evitar a Pluritributação, por sua natureza, sujeitam-se ao referendo do Congresso Nacional, porquanto sempre prescrevem compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

¹⁵² Em termos históricos, trata-se de restrição à participação do Poder Legislativo no processo de comprometimento internacional do Estado Brasileiro, haja vista que, na vigência da Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969, o art. 44, inciso I, veiculava norma relativa a todos os tratados internacionais (“*tratados, convenções e atos internacionais celebrados pelo Presidente da República*”), sem prever a necessidade destes acarretarem ônus gravosos ao patrimônio público.

¹⁵³ A chancela legislativa é necessária (em relação aos acordos internacionais que acarretem ônus gravosos ao patrimônio nacional), mas não obriga o Poder Executivo à ratificação, haja vista tratar-se de ato *discrecional* do Chefe do Poder Executivo, que poderá efetuar-lo segundo seu juízo subjetivo de conveniência e oportunidade. Como destaca JOSÉ FRANCISCO REZEK, “*É igualmente certo – embora talvez nem tão evidente – que a assinatura, nesse caso, tampouco vincula o governo do Estado, de modo que se possa aventar a obrigatoriedade da ratificação desde quando aprovado o compromisso pelo parlamento. (...) Não há norma costumeira, em direito das gentes, fixando algo como prazo máximo para ratificação do tratado, a contar do (...) momento em que o governo interessado disponha da respectiva aprovação parlamentar*” (**Direito Internacional Público**, pp. 52-53), ao que cabe o complemento de BETINA TREIGER GRUPENMACHER, “*A manifestação do Congresso Nacional só é definitiva quando rejeita os acordos internacionais impedindo o chefe do Poder Executivo de ratificá-los*” (**Tratados Internacionais em Matéria Tributária...**, *op. cit.*, p. 64). No mesmo sentido: BORGES, Antonio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**, p. 120; TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional...**, *op. cit.*, pp. 566-567 e **Tratados e Convenções...**, *op. cit.*, p. 37; BRASIL, Francisco de Paula Souza. **Legislação Tributária e Tratados Internacionais**, pp. 37-38.

¹⁵⁴ Nesse sentido: XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 97; XAVIER, Alberto; e XAVIER, Helena de Araújo Lopes. **Tratados: Superioridade...**, *op. cit.*, p. 41; BORGES, José Souto Maior. **Isenções em Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 170.

Consiste a ratificação, por sua vez, na comunicação formal dirigida às partes interessadas, pela troca dos instrumentos de ratificação (nos acordos bilaterais) ou mediante o depósito destes perante o ente internacional designado no tratado (nos acordos multilaterais)¹⁵⁵. A partir do aperfeiçoamento da ratificação, o tratado passa a produzir efeitos entre as partes no âmbito internacional, não havendo mais que se falar em retratação¹⁵⁶, mas apenas em eventual “denúncia”¹⁵⁷, caso o Estado deseje rescindir a convenção anteriormente ratificada, ou ainda a celebração de nova Convenção, que envolva as partes, regulando a mesma matéria¹⁵⁸.

Impende registrar que a ratificação não tem o condão de conferir “validade” às Convenções Internacionais no plano interno, pois estas têm seu fundamento de validade no direito das gentes, sem embargo de já terem sido realizados ou não, pelos órgãos competentes do Estado signatário, todos os procedimentos previstos no Texto Constitucional para conferir às normas convencionais aplicabilidade interna. A ratificação, portanto, opera efeitos no plano da eficácia da norma internacional no

¹⁵⁵ Define J. F. REZEK a ratificação como “o ato unilateral com que o sujeito de direito internacional, signatário de um tratado, exprime definitivamente, no plano internacional, sua vontade de obrigar-se.” REZEK, J. Francisco. **Direito Internacional Público...**, op. cit., p. 50. No mesmo sentido: BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência...**, op. cit., p. 166.

¹⁵⁶ REZEK, J. Francisco. **Direito Internacional Público...**, op. cit., pp. 53-54.

¹⁵⁷ Tem suscitado questionamentos a necessidade ou não de autorização do Congresso Nacional para o Poder Executivo proceder à denúncia de um tratado. Ao se pronunciar sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal já decidiu, com base no art. 49, I da CF/1988, que a vontade do Poder Legislativo é essencial para a denúncia, da mesma forma como o é para a ratificação do Tratado (STF, ADIn nº 1.625-DF, Plenário, rel. Min. Maurício Corrêa, Sessão de 02/10/2003, Informativo STF 323). Nesta trilha a opinião de ALBERTO XAVIER, de que: “*O referendo do Congresso Nacional tem a natureza jurídica de uma autorização (controle prévio) do Poder Legislativo para que o Poder Executivo ratifique o Tratado e, simetricamente, para que o denuncie*”, concluindo que “*Denúncia unilateral pelo Poder Executivo, não precedida de autorização referendária do Congresso, é ato de rebelião contra o princípio da interdependência dos Poderes e, por isso, ‘golpe de Estado’ inconstitucional.*” (**Inexistência Jurídica e Inconstitucionalidade da Denúncia do Tratado contra a Dupla Tributação entre o Brasil e Portugal**, pp. 11-12). Sobre o tema, ver também a seguinte obra autor: **Direito Tributário Internacional...**, op. cit., pp. 121/123.

¹⁵⁸ Como registra com perfeição JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, in **Isenções em Tratados Internacionais...**, op. cit., p. 175. Exemplificando esta situação, ANTÔNIO DE MOURA BORGES lembra que a Convenção entre Brasil e Suécia, para evitar a dupla tributação, celebrada em 17 de setembro de 1965, foi expressamente ab-rogada pela convenção, concluída pelos dois Estados, em 25 de abril de 1975, destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda (**Convenções sobre Dupla Tributação Internacional...**, op. cit., pp. 127-128).

ordenamento interno, e não no âmbito de sua validade, que possui fulcro no Direito Internacional¹⁵⁹.

Para atribuir publicidade interna e executoriedade ao tratado internacional, promulga e faz publicar o Chefe do Executivo um Decreto, ato interno que traz em anexo o texto integral do pacto.

Após a análise dos procedimentos prescritos pela Constituição Federal para serem admitidas normas de Direito Internacional no ordenamento jurídico brasileiro, dotando-as de eficácia jurídica, faz-se relevante investigar como se dá a aplicação dessas normas pelos Estados contratantes.

¹⁵⁹ O Tratado Internacional não adquire “validade” na ordem interna. Como explicado, a ratificação produz efeitos no plano da eficácia, conferindo aplicabilidade às normas de Direito Internacional no ordenamento interno, mas não determina a validade ou não dos Tratados. Estes serão válidos – ou não – no direito das gentes, independente de já terem sido perfectibilizados – ou não – todos os procedimentos previstos no sistema jurídico interno para viabilizar a sua aplicabilidade.

5 A RELAÇÃO ENTRE ACORDO DE BITRIBUTAÇÃO E DIREITO INTERNO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Uma vez admitida a norma convencional no sistema jurídico brasileiro, cumpre verificar a sua relação com as normas de direito interno, especialmente para se definir o grau de obrigatoriedade dos Acordos contra a Bitributação para os órgãos e cidadãos do Estado Brasileiro.

Para tanto, deve-se reconhecer a possibilidade de haver, em tese, casos de colisão normativa entre uma norma internacional convencional e a norma do espaço interno estatal¹⁶⁰. Nestes casos, como ensina SOUTO MAIOR BORGES, o problema dever ser necessariamente equacionado a partir de um “critério” indicado pelo próprio sistema jurídico de referência¹⁶¹.

E, sendo a posição que as convenções internacionais ocupar no ordenamento jurídico de cada Estado determinada por sua Lei Maior¹⁶², é no ambiente constitucional brasileiro que se encontram alojados os *critérios* para se determinar o grau de prestígio que as normas internacionais ocupam na hierarquia nacional das fontes do direito.

¹⁶⁰ Não se trata de uma colisão efetiva, mas de uma colisão “em tese”, pois normas convencionais e internas têm diferentes fundamentos de validade.

¹⁶¹ BORGES, José Souto Maior. **Direitos Humanos e Tributação**, p. 80.

¹⁶² Cf. BORGES, Antônio de Moura, **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional...**, *op. cit.*, p. 140; GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária...**, *op. cit.*, p. 69; REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público...**, *op. cit.*, p. 96.

5.1 FUNDAMENTOS DA PREVALÊNCIA DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO

5.1.1 A DISCIPLINA CONSTITUCIONAL

Além de disciplinar as repartições de competências e os procedimentos de recepção de normas convencionais (CF, arts. 5º, §§ 2º e 3º; 21, I; 49, I e 59, VI; 84, VII e VIII, supramencionados), a Carta Magna brasileira contém outros enunciados acerca das relações internacionais do Estado Brasileiro, dentre os quais o veiculado em seu art. 1º, segundo o qual a República Federativa do Brasil, formada pela união indissociável dos Estados, Municípios e Distrito Federal, tem como um dos seus fundamentos a soberania¹⁶³.

Consagra o art. 4º, por sua vez, princípios fundamentais que devem nortear a atuação do Estado Brasileiro perante a comunidade jurídica internacional, como a independência nacional, a autodeterminação dos povos, a igualdade entre os Estados e a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade. No parágrafo único deste dispositivo, consta ainda o objetivo fundamental da integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina¹⁶⁴.

¹⁶³ “**Art. 1º.** A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: **I** – a soberania; (...)”.

¹⁶⁴ “**Art. 4º.** A República Federativa do Brasil rege-se na suas relações internacionais pelos seguintes princípios: **I** – independência nacional; **II** – prevalência dos direitos humanos; **III** – autodeterminação dos povos; **IV** – não-intervenção; **V** – igualdade entre os Estados; **VI** – defesa da paz; **VII** – solução pacífica dos conflitos; **VIII** – repúdio ao terrorismo e ao racismo; **IX** – cooperação entre os povos para o progresso da humanidade; **X** – concessão de asilo político. **Parágrafo Único.** A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações”.

No que se refere especificamente à relação das normas internacionais com o direito interno, entretanto, depreende-se que os diversos enunciados constitucionais, que versam sobre as relações internacionais do Estado Brasileiro, fixam uma *moldura* aberta à aceitação de várias possibilidades de significações^{165, 166}. Desta *indeterminação relativa*, decorrente da ausência de regras constitucionais que determinem *expressa e especificamente* a prevalência das normas internacionais em face do direito interno,¹⁶⁷ surgem significativas divergências doutrinária e jurisprudencial.

¹⁶⁵ Como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, as normas jurídicas são construídas pelo intérprete a partir dos textos do direito positivo... existem, nestes textos, enunciados prescritivos dotados de forte carga axiológica, verdadeiros princípios norteadores dos processos de construção e produção das normas jurídicas, bem assim da exegese do sistema normativo.

¹⁶⁶ A teoria da interpretação do Direito elaborada por Hans Kelsen está centrada no reconhecimento de uma margem de *indeterminação relativa* própria das normas positivadas, de forma que haverá sempre uma abertura no sistema demandando decisão: “*Se por ‘interpretação’ se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro da moldura existem*” (KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito...**, op. cit., p. 390). A partir desta constatação, conclui o jusfilósofo de Viena que “*a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor*” (KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito...**, op. cit., pp. 390-391).

Releva consignar que a teoria kelseniana pressupõe, em síntese, duas espécies de interpretação: a *autêntica* (de competência dos órgãos oficiais aplicadores das normas) e a *não autêntica* (realizada pelos demais, aí compreendidos os indivíduos em geral e a própria ciência jurídica). Enquanto a interpretação não autêntica se realizaria através de um ato de conhecimento, a autêntica traduziria o exercício de competência jurídica, conjugando-se ao esforço cognoscitivo um ato eminentemente volitivo. Assim, quanto à aplicação da norma interpretanda, Kelsen destaca um suposto *ato de vontade*, por intermédio do qual o aplicador autorizado escolhe, ao seu talante, um dentre os diversos significados possíveis. Trata-se de corolário do seu *princípio da neutralidade*, que resulta na equivalência de *status* entre todas as possibilidades significativas contidas dentro da moldura normativa. Não decorria do ato interpretativo, assim, qualquer consideração axiológica ou de justiça.

¹⁶⁷ Nesse sentido, registra BETINA TREIGER GRUPENMACHER, que “*não há, (...), no ordenamento constitucional, norma assecuratória da prevalência e da superior hierarquia dos tratados sobre a legislação interna*” (**Tratados Internacionais em Matéria Tributária...**, op. cit., p. 140), concluindo, na mesma linha, JOSÉ FRANCISCO REZEK que não há “*uma regra do primado garantido e absoluto do texto internacional, sobre o texto interno ordinário*” (**Jurisprudência do Supremo e Direito Tributário**, p. 120), e ainda ANTÔNIO DE MOURA BORGES: “*A atual Constituição brasileira – como todas as anteriores – não possui dispositivo que determine a supremacia dos tratados internacionais sobre as leis internas*” (**Convenções sobre Dupla Tributação Internacional...**, op. cit., p. 141). Ver também: BRASIL, Francisco de Paula Souza. **Legislação Tributária e Tratados Internacionais...**, op. cit., p. 39; CASELLA, Paulo Borba; CORREA, Thelma Perez Soares; e SAPOZNIK, Ralph. **Preço de Transferência: “Interface” entre Direito Interno e Direito Internacional**, p. 290. Há autores que, diversamente, entendem que o conjunto de enunciados disponibilizados pelo Texto Constitucional são adequados e suficientes para o regramento da matéria, como HELENO TAVEIRA TÔRRES, ao afirmar que “*a Constituição Federal disponibiliza, sim, um conjunto de enunciados, decerto restrito, mas adequados à definição dos critérios de recepção e a posição que devem ocupar no direito interno*” (**Tratados e Convenções Internacionais...**, op. cit., p. 36).

Releva notar que em outros Estados, como o Paraguai (artigos 137 e 141 da Constituição paraguaia¹⁶⁸) e a Argentina (art. 75, inciso 22 da Constituição argentina¹⁶⁹), existem dispositivos constitucionais que enunciam, de maneira clara e direta, a superioridade hierárquica dos tratados sobre a lei interna.

É por este motivo que propugna BETINA TREIGER GRUPENMACHER pela introdução de dispositivo constitucional visando a prescrever expressa e especificamente a prevalência das normas internacionais sobre o direito interno brasileiro:

*Diante da diversidade de soluções a que pode chegar o intérprete, perante uma antinomia entre tratado e lei interna, é, a formal alteração do texto constitucional, providência que se faz absolutamente necessária, para que consagre, este, regra que reconheça a primazia do Direito Internacional. Tal providência implicará que o tratado internacional preceda ou suceda a lei interna com ele conflitante (...).*¹⁷⁰

Contudo, dentre as possíveis soluções que exsurgem da moldura relativamente ampla fixada a partir do texto constitucional brasileiro, faz-se imperioso

¹⁶⁸ “**Artigo 137** – da Supremacia da Constituição

A lei suprema da República é a Constituição. Esta, os tratados, convênios e acordos internacionais, aprovados e ratificados, as leis ditadas pelo Congresso e outras disposições jurídicas de hierarquia inferior, que forem sancionadas, integram o direito positivo nacional na ordem de preferência enunciada.

Quem quer que tente mudar dita ordem à margem dos procedimentos previstos nesta Constituição, incorrerá nos delitos que serão tipificados e penalizados pela lei.

(...)

“**Artigo 141** – dos tratados internacionais

Os tratados internacionais validamente celebrados, aprovados por lei do Congresso, e cujos instrumentos de ratificação foram trocados ou depositados, formam parte do ordenamento jurídico interno com a hierarquia que determina o art. 137” (tradução livre).

¹⁶⁹ “**Artigo 75** – Corresponde ao Congresso:

(...)

22. *Aprovar ou reprovar tratados concluídos com as demais nações e com as organizações internacionais e os convênios com a Santa Sé. Os tratados e convênios têm hierarquia superior às leis. (...)*

Os demais tratados e convenções sobre direitos humanos, logo depois de serem aprovados pelo Congresso, necessitarão do voto de dois terços da totalidade dos membros de cada câmara para gozar de hierarquia constitucional” (tradução livre).

¹⁷⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária...**, op. cit., p. 145.

adotar aquela que melhor se coaduna com os *valores* consagrados pelo sistema constitucional brasileiro na atualidade, especialmente a partir de uma interpretação lógico-sistemática das normas constitucionais vinculadas às relações do Estado Brasileiro na ordem internacional¹⁷¹.

A prevalência das normas convencionais consagra-se, desta forma, como decorrência de uma interpretação sistemática e principiológica¹⁷², que conjuga os direitos fundamentais que norteiam a atuação do Estado Brasileiro perante a comunidade jurídica internacional, especialmente aqueles arrolados no art. 4º da CF¹⁷³, com o conceito de “soberania” prescrito pelo art. 1º da CF, que possui, atualmente, significação

¹⁷¹ A falta de permeabilidade da teoria interpretativa kelseniana aos juízos de valor é severamente criticada por KARL LARENZ, ao aduzir que: “a interpretação como aplicação de uma norma a um caso concreto requer mais do que uma dedução e uma subsunção logicamente não controvertíveis. Requerem antes de tudo, actos de juízo, que se fundam, entre outras coisas, na experiência social, na compreensão dos valores e em uma concepção correta dos nexos significativos”. Mais adiante, este jurista acrescenta: “Kelsen não reconhece em princípio qualquer diferença entre legislação, jurisprudência, actividade administrativa e actuação da ‘autonomia privada’. Trata-se sempre para ele de estabelecer uma norma hierarquicamente inferior no quadro de uma norma hierarquicamente superior. O que é, decerto, uma concepção sedutora na sua simplicidade, mas de nenhuma forma uma concepção que corresponda às diferenças realmente existentes. Ela limita a interpretação jurídica à mera interpretação verbal, à indicação das significações possíveis de acordo com o sentido das palavras, entre as quais tem de escolher quem aplica a norma jurídica” (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito...**, op. cit., p. 96). Assim, não pode o jurista, em sua atividade interpretativa (autêntica ou não), furtar-se a analisar e decidir, dentre o plexo de significações existentes em determinada “moldura normativa”, qual se coaduna com maior perfeição à estrutura axiológica do sistema jurídico de referência. Ou seja, não basta ao intérprete cingir-se a arrolar as possibilidades significativas a partir da moldura da norma jurídica. Faz-se imprescindível a realização de um trabalho de interpretação sistemático e principiológico, que considere os valores – explícita ou implicitamente – consagrados pelo ordenamento jurídico, com ênfase no “sentimento constitucional” do Estado de referência.

¹⁷² GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária...**, op. cit., p. 118.: “À medida que a Magna Carta não atribui superior hierarquia aos tratados, tal solução é obtida a priori pela via interpretativa (...)”, ressaltando a autora que esta (a via interpretativa) não garante uma solução definitiva no âmbito doutrinário e jurisprudencial, pelo que se faz necessária a alteração do Texto Constitucional.

¹⁷³ Isso porque “Qualquer atitude hermenêutica constitucional nessa específica matéria, para ser consistente, deve começar pelas disposições do art. 4º, da CF”, sendo que a eficácia dos princípios fundamentais nele arrolados, e que são amplamente consagrados no direito internacional, “ficaria severamente prejudicada caso aos tratados e convenções internacionais não fosse atribuída prevalência de aplicabilidade sobre o direito interno infraconstitucional”, como observa HELENO TAVEIRA TÔRRES (**Tratados e Convenções Internacionais...**, op. cit., pp. 40-41). Em seguida, este autor ainda assinala que “Em diversas matérias específicas, além do art. 4º e do art. 5º, § 2º, o Constituinte Federal fez questão de enfatizar o princípio de prevalência do direito internacional sobre o direito interno, como demonstra o art. 178, § 1º, da CF, (...); e do mesmo modo, o art. 192, da CF (...)”, que tratam, respectivamente, da ordenação do transporte internacional e da regulação da participação do capital estrangeiro nas instituições financeiras.

bastante diversa daquela concepção absoluta e inflexível elaborada por Jean Bodin no início do século XVI¹⁷⁴.

De se observar que, entendimento contrário à prevalência significaria a negação dos valores consagrados pelo art. 4º da Constituição, esvaziando por completo a eficácia dos princípios fundamentais que devem nortear a atuação do Estado Brasileiro na ordem internacional. Ademais, mitiga gravemente a soberania do Estado Brasileiro em sua face internacional.

Assim, o acordo internacional, regularmente celebrado pela pessoa jurídica de Direito Internacional que representa o Estado Brasileiro, formal e materialmente compatível com o Texto Constitucional, possui necessariamente *primazia de aplicabilidade*, afastando a legislação interna em relação às hipóteses convencionalmente reguladas.

Por óbvio, esta primazia não implica afirmar que os tratados internacionais “*revogam*” a lei interna, porquanto se situam em dimensões de validade

¹⁷⁴ Como explica LUIGI FERRAJOLI, a noção inicial de soberania parte de uma elaboração jusnaturalista, pré-moderna, que fornece o substrato necessário para a concepção jurídica do Estado moderno, na forma de um “poder supremo que não reconhece outro acima de si”. Com a consolidação dos Estados-Nação e a secularização de seu poder, esvaem-se as limitações à soberania estatal, que é considerada “absoluta”, única, perpétua, inalienável e indivisível (**A Soberania no Mundo Moderno, pp. 33/38**). Na atualidade, a adoção irrestrita desta noção de soberania, advinda do século XVI, apresenta-se anacrônica, tendo sido amplamente superada por fatores políticos, econômicos e mesmo jurídicos, como a consolidação de organismos internacionais, a formação de comunidades estatais e a proliferação de tratados internacionais. De fato, um dos grandes obstáculos para a evolução do direito tributário internacional consistiu, essencialmente, na resistência política dos Estados-Nação – que ainda na atualidade não foi de todo superada – ao considerar a competência tributária um atributo essencial da soberania, exercido com liberdade absoluta, sobre o qual não haveria nenhum limite de direito internacional. Destarte, não se pode perder de vista que o conceito atual de soberania, tal como plasmado no Texto Constitucional, pressupõe a inserção do Estado Brasileiro na comunidade jurídica internacional, com efetivos poderes de representação para exigir direitos e assumir obrigações. A soberania exprime um poder, mas não absoluto, haja vista ter, sim, limites: internamente, a ordem constitucional, e externamente, as soberanias dos outros Estados, o Direito Internacional consuetudinário, as convenções internacionais, os princípios gerais do direito das gentes etc. (nesse sentido, TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional...**, *op. cit.*, pp. 62/70).

distintas¹⁷⁵. A regra da prevalência de aplicação, como explica BETINA TREIGER GRUPENMACHER, decorre de que as normas convencionais “*paralisam*” a eficácia da norma interna nas situações especificamente previstas, mantendo-se incólume a aplicabilidade da legislação interna em relação às demais hipóteses que não foram reguladas pelo tratado¹⁷⁶.

Sobreleva mencionar que o entendimento pela não prevalência dos acordos internacionais sobre a lei interna possibilitaria, ainda, situações de quebra de tratado (*treaty override*), ou seja, de denúncia tácita do acordo mediante alteração unilateral do quanto fora pactuado. Ocorre que as obrigações assumidas mediante acordo internacional devem ser cumpridas pelo Estado contratante, sob pena de responsabilidade perante o direito das gentes, sendo a regra do *pacta sunt servanda* princípio fundamental da ordem internacional, ínsito à atuação do Estado Brasileiro nesta seara¹⁷⁷.

¹⁷⁵ O fundamento de validade dos Tratados Internacionais está localizado no Direito Internacional, mais precisamente no Princípio *pacta sunt servanda*, pela qual as relações entre as pessoas de direito internacional (e, por decorrência, seus respectivos órgãos e súditos) adquirem a estabilidade mínima que viabiliza a vida social e o convívio internacional. Nesse sentido: BORGES, José Souto Maior. **Isenções em Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 176.

¹⁷⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 113.

¹⁷⁷ Ensina ALBERTO XAVIER que o princípio *pacta sunt servanda*, mais do que norma de fundamento da comunidade jurídica internacional, “*corresponde a uma regra de senso comum, pois de pouco ou nada valeria a celebração de um tratado se as suas disposições pudessem ser legitimamente modificadas ou revogadas por ação direta e unilateral de um dos Estados contratantes, sem obediência aos mecanismos próprios de denúncia ou renegociação previstos no Direito Internacional Público*” (**Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, pp. 103-104).

5.1.2 OS TRATADOS INTERNACIONAIS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Cumpra advertir, por oportuno, que, quando se afirma a prevalência de aplicabilidade de norma internacional em face do ordenamento interno, não se está aventando a possibilidade dos tratados internacionais se sobreponem ao Texto Constitucional.

Ressaltando tratar-se a Constituição do vértice do ordenamento jurídico nacional, afirma JOSÉ FRANCISCO REZEK que, *“Difícilmente uma dessas leis fundamentais desprezaria, neste momento histórico, o ideal de segurança e estabilidade da ordem jurídica a ponto de subpor-se, a si mesma, ao produto normativo dos compromissos exteriores do Estado”*, concluindo que, uma vez *“posto o primado da constituição em confronto com a norma pacta sunt servanda, é corrente que se preserve a autoridade da lei fundamental do Estado, ainda que isto signifique a prática de um ilícito pelo qual, no plano externo, deve aquele responder”*¹⁷⁸.

Com efeito, da interpretação sistemática da Constituição Federal brasileira resulta a submissão dos textos convencionais à Lei Maior, como derivação da competência do Supremo Tribunal Federal (STF) para declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal, mediante controle concentrado ou difuso, nos termos do art. 102, III, “b”, da CF¹⁷⁹.

¹⁷⁸ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público...**, op. cit., p. 96.

¹⁷⁹ “**Art. 102.** Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...) **III** – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: (...) **b)** declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal”.

E, mesmo no caso dos tratados sobre direitos humanos, cujos direitos e garantias podem passar a ter o *status* constitucional, nos termos do art. 5º, §§ 2º e 3º, da CF¹⁸⁰, não é excluída a competência do STF para julgar sua constitucionalidade.

Em suma, tem-se que um acordo internacional (inclusive sobre direitos humanos) não possui o condão de derogar (revogar parcialmente) ou ab-rogar¹⁸¹ uma norma constitucional, sendo-lhe vedado contrariar preceito nele estipulado¹⁸². O ato convencional não se confunde nem com o poder constituinte originário, nem com o poder constituinte derivado.

Neste ponto, vale registrar, sobre o tema, que a Convenção de Havana sobre Tratados (Havana – 1928), ratificada pelo Brasil, adota entendimento diverso, tendo como regra geral a supremacia dos tratados sobre a legislação interna, inclusive normas constitucionais (art. 11)¹⁸³.

Entretanto, tendo em vista a regra de competência prescrita pelo art. 102, III, “b”, da CF, a doutrina¹⁸⁴ e a jurisprudência¹⁸⁵ nacional são praticamente

¹⁸⁰ Sobre o art. 5º, §§ 2º e 3º da CF, ver item 5.1.3, *infra*.

¹⁸¹ Cf. BORGES, José Souto Maior. **Direitos Humanos e Tributação**..., *op. cit.*, p. 54.

¹⁸² Como ensina ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “É vedado, ainda, ao tratado, derogar norma constitucional. Realmente, é inadmissível a prevalência de tratado internacional contra o texto expresso da Constituição ou, o que é mais grave, contra os princípios que ela incorpora”, in **Curso de Direito Constitucional Tributário**..., *op. cit.*, p. 217.

¹⁸³ No mesmo sentido, a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, de 23 de maio de 1969, embora não ratificada pelo Brasil, demonstra o posicionamento do direito internacional, prevendo a supremacia ampla das normas convencionais (art. 27), salvo na hipótese do tratado não atender ao roteiro de aprovação previsto em norma interna de importância fundamental, o que desobrigaria o Estado, em relação aos termos do Tratado, perante a comunidade jurídica internacional. Ou seja, para a Convenção de Viena, apenas a inconstitucionalidade formal do tratado tornaria suas normas inaplicáveis no âmbito interno.

¹⁸⁴ Posicionamento diferenciado encontramos nas lições de HAROLDO VALADÃO, para quem a supremacia da Constituição se restringe aos tratados internacionais celebrados *após* o seu advento, devendo ser irrestritamente aplicados os atos internacionais convencionais anteriores: “*Em conclusão: a disposição interna, mesmo de natureza constitucional, não poderá ser observada se contraria preceito em vigor de direito internacional básico, geral, ou de direito internacional convencional: de tratado válido e vigente. Assim, prevalecem as regras dos tratados anteriores ao texto constitucional; só não prevalece a norma internacional convencional que vier a ser aprovada e ratificada após a vigência do texto constitucional que a ela se opõe, pois nesse caso decorreria dum ato internacional inválido, não vigorante, pois não poderia ter sido aprovado nem ratificado*”, **Direito Internacional Privado**, p. 96.

¹⁸⁵ Os Tribunais Superiores analisaram a questão do conflito entre tratados e normas constitucionais, recentemente, ao apreciar três temas principais: 1) Constituição Federal em face da Convenção de Varsóvia: o STF reconheceu o

unânicos quanto à supremacia inquestionável da Constituição em face das normas provenientes de Tratados, não podendo ser aplicadas normas convencionais que contrariem, formal ou materialmente, o Texto Constitucional brasileiro.

5.1.3 O ARGUMENTO DA NORMA DO ART. 5º, §§ 2º E 3º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Em matéria de direitos humanos, prescreve a Constituição Federal brasileira tratamento excepcional, consubstanciado em uma “cláusula geral de recepção plena” dos tratados que estatuem direitos e garantias sobre a matéria.

Inovando a regulação da matéria em relação ao art. 153, XXXVI, da Constituição de 1967/1969¹⁸⁶, a Constituição Federal de 1988 dispôs, em seu art. 5º, § 2º,

direito à indenização por dano moral no caso de extravio de bagagem em serviço de transporte aéreo internacional, decidindo pela a prevalência da norma do art. 5º, V e X da CF/1988, em detrimento do preceito da Convenção, que havia sido ratificada pelo Brasil (STF, 2ª T., REEx nº 172.720-9, rel. Min. Marco Aurélio, j. 06/02/1996, DJ 21/02/1997, p. 2.831). 2) Constituição Federal em face da Convenção da OIT: no julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade, o STF entendeu pela prevalência do art. 7º, I c/c art. 10, I, ADCT, ambos da CF/1988, em detrimento da Convenção 158/OIT, garantindo o direito de indenização compensatória à demissão arbitrária do trabalhador (STF, ADIn 1.480-3, Plenário, rel. Min. Celso de Mello, j. 04/09/1997, DJ 18/05/2001, p. 429). 3) Constituição Federal em face do Pacto de San José da Costa Rica: neste caso, o STF tem reiteradamente garantido prevalência ao art. 5º, LXVII da CF, permitindo a prisão do depositário infiel (STF, REEx nº 302.624-1-MG, rel. Min. Moreira Alves, DJU 29/06/2001, p. 60). O STJ, por sua vez, tem decidido, na maior parte das vezes, pelo não cabimento de prisão civil por dívida, conferindo-se prevalência ao disposto no art. 7º, item 7 do Pacto (o precedente usualmente citado nas decisões é o seguinte: STJ, EDREsp nº 149.518-GO, rel. Min. Ruy Rosado, j. 05/05/1999, SJU 20/02/2000, p. 29. Em sentido contrário, porém, veja-se: STJ, HC nº 14.423-MG, rel. Min.ª de Pádua Ribeiro, j. 05/06/2003, DJ 04/08/2003, p. 290). As decisões do STJ, que privilegiam as normas do Pacto de San José da Costa Rica parecem ir ao encontro da ressalva feita por SOUTO MAIOR BORGES, no sentido de que, em matéria de direitos humanos, “a aplicabilidade do tratado internacional pode efetivar-se em contrapartida da inaplicabilidade dos direitos e garantias do art. 5º (da CF), à vista da preferência da norma mais benéfica à pessoa humana e à sua dignidade (CF, arts. 1º, III e 4º, II)” (**Direitos Humanos e Tributação...**, op. cit., p. 78).

¹⁸⁶ “**Art. 153. (...) XXXVI** – A especificação dos direitos e garantias expressas nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota”.

que “*Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte*”. Posteriormente, com o advento da Emenda Constitucional nº 45, de 31 de dezembro de 2004, foi acrescido a este dispositivo um novo parágrafo, assim redigido: “**§ 3º.** *Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais*”.

Mesmo antes do advento da Emenda Constitucional nº 45, a melhor doutrina, capitaneada por FLAVIA PIOVESAN¹⁸⁷, já entendia que, em matéria de direitos e garantias individuais, a Carta de 1988 estabeleceu que tais tratados gozam de hierarquia de norma constitucional, tendo aplicabilidade imediata¹⁸⁸.

Na prática, todavia, verifica-se que a inserção do novo parágrafo terceiro ao art. 5º, da CF, sob a justificativa de consolidar o avanço normativo em relação à hierarquia constitucional dos tratados internacionais sobre direitos humanos, acabou por dar ensejo a interpretações restritivas acerca do alcance e efetividade destes acordos, impondo novo requisito, qual seja, a necessidade de aprovação por quorum privilegiado.

No que se refere à seara tributária, alguns autores¹⁸⁹ sustentam que as Convenções contra a Bitributação se sobrepõem ao direito interno porque se enquadram na cláusula de recepção plena do art. 5º, §§ 2º e 3º, da CF. LUÍS EDUARDO SCHOUERI, por exemplo, afirma que, por instituírem garantias aos indivíduos, os

¹⁸⁷ PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**..., *op. cit.*, pp. 75 e ss.

¹⁸⁸ O parágrafo primeiro do art. 5º, CF, dispõe que: “§ 1º- *As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata*”.

¹⁸⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência**..., *op. cit.*, pp. 271-272; GALHARDO, Luciana Rosanova. **Preços de Transferência**..., *op. cit.*, pp. 251-252. Vale transcrever as palavras de ALBERTO XAVIER e HELENA DE ARAÚJO LOPES XAVIER, também no sentido de que “*a matéria tributária situa-se precisamente no cerne dos direitos e garantias constitucionais, pois não só a própria Constituição assim o considera (artigo 150, ‘caput’, CF) como atinge de pleno direitos e garantias, como a propriedade privada, a liberdade de comércio e a proibição do confisco*”, in **Tratados: Superioridade Hierárquica**..., *op. cit.*, p. 40.

*“acordos de bitributação estariam, assim, compreendidos no escopo dos parágrafos 2º e 3º do artigo 5º do texto constitucional”*¹⁹⁰.

Sem embargo dos fundamentos defendidos por estes autores, deve-se reconhecer que esta cláusula não alberga as convenções internacionais em matéria tributária, pois estas não tratam de maneira específica e direta de direitos humanos, estando enquadrados na regra geral de recepção prevista para os tratados que tragam ônus ao patrimônio nacional. Como observa BETINA TREIGER GRUPENMACHER, *“Os tratados em matéria tributária veiculam normas que limitam a incidência tributária, mas, no entanto, não introduzem direitos fundamentais do homem”*¹⁹¹,

¹⁹².

Desta forma, a norma prescrita pelos parágrafos 2º e 3º, do art. 5º, da CF, sem embargo de demonstrar a inegável relevância dos tratados internacionais perante o ordenamento jurídico brasileiro – chegando inclusive a poder introduzir normas com status constitucional -, não tem o condão de, isoladamente, fundamentar o princípio da prevalência das Convenções sobre Bitributação perante o direito interno.

¹⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência**..., *op. cit.*, p. 272.

¹⁹¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária**..., *op. cit.*, p. 84. Na mesma linha, neste ponto, é a manifestação de RICARDO LOBO TORRES: *“Não cremos que se possa invocar a proteção do art. 5º, § 2º, da Constituição, como faz com habilidade o Prof. Luiz Eduardo Schoueri. Aquele princípio constitucional tem por objeto a defesa dos direitos fundamentais, possuindo eficácia inclusive sobre as próprias normas constitucionais que os contrariem, donde resulta que possui extensão muito maior que a do art. 98 do CTN, reservado às questões, como a dos preços de transferência, que não envolvem dos direitos humanos” (O Princípio Arm’s Length, os Preços de Transferência e a Teoria da Interpretação do Direito Tributário, p.133).*

¹⁹² Sobre o tema, vale registrar a seguinte questão: considerando que o art. 60, § 4º, IV, da CF, determina que não serão apreciadas as emendas tendentes a abolir os direitos e garantias individuais, a aceitação do entendimento de que um Acordo de Bitributação poderia ser equiparado às garantias individuais fundamentais arroladas no art. 5º da Constituição (por introduzirem *novos* direitos humanos) resultaria na conclusão de que este tratado, uma vez recepcionado e aprovado por *quorum privilegiado*, não mais poderia ser objeto de *denúncia* pelo Presidente da República, mesmo havendo o aval do Congresso Nacional.

5.1.4 A HIERARQUIA DOS TRATADOS DE BITRIBUTAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA

A jurisprudência pátria examina os conflitos entre tratado e lei interna sob enfoque diverso, qual seja, a partir dos critérios de solução de antinomias. Nesta trilha, tem decidido ser possível negar primazia aos acordos internacionais com fundamento no critério cronológico (*lex posterior derogat priori*).

Com efeito, no que se refere ao Supremo Tribunal Federal, é costumeiro apontar-se como *leading case* a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 80.004-SE, de 01º de junho de 1977¹⁹³. Nesta oportunidade, restou vencedora, por maioria¹⁹⁴, a concepção segundo a qual a lei ordinária revoga tratado anterior, estabelecendo-se, em síntese, as seguintes premissas:

¹⁹³ A ementa do acórdão é a seguinte: “*Convenção de Genebra – Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias – Aval apostado à Nota Promissória não registrada no prazo legal – Impossibilidade de ser o avalista acionado, mesmo pelas vias ordinárias. Validade do Decreto-lei nº 427, de 22.1.1969. Embora a Convenção de Genebra que previu uma lei uniforme sobre letras de câmbio e notas promissórias tenha aplicabilidade no direito interno brasileiro, não se sobrepõe ela às leis do País, disso decorrendo a constitucionalidade e conseqüente validade do Decreto-lei nº 427/1969, que instituiu o registro obrigatório da Nota Promissória em Repartição Fazendária, sob pena de nulidade do título. Sendo o aval um instituto do direito cambiário, inexistente será ele se reconhecida a nulidade do título cambial a que foi apostado. Recurso extraordinário conhecido e provido.*” (STF, RE nº 80.004-SE, Relator para o Acórdão Min. Xavier de Albuquerque, Tribunal Pleno em 01º de junho de 1977, por maioria, in RTJ, vol. 83, pp. 809/848).

¹⁹⁴ Com efeito, dos nove Ministros que votaram neste julgamento, foram os Ministros Xavier de Albuquerque e Eloy da Rocha, mesmo com conclusões opostas, os únicos a externar o entendimento pela supremacia hierárquica dos tratados internacionais diante de lei interna posterior. O Ministro Antônio Neder, não vislumbrando conflito normativo no caso concreto, deixou de examinar a questão. Os Ministros Cunha Peixoto (Relator para o Acórdão), Cordeiro Guerra, Leitão de Abreu, Rodrigues Alckmin e Thompson Flores manifestaram-se pela equivalência entre as normas internacionais e a legislação interna, concluindo pelo cabimento da solução pela aplicação da regra *lex posteriori derogat priori*. Quanto ao Ministro Bilac Pinto, por sua vez, não existe transcrição de seu voto.

- os tratados internacionais, uma vez incorporados ao direito interno, situam-se nos mesmos planos de validade e eficácia das leis ordinárias, havendo entre estes, por conseguinte, mera relação de “paridade normativa”¹⁹⁵;

- desta forma, eventual conflito entre tratado e lei interna deve ser solucionado a partir dos critérios de resolução de “antinomias”¹⁹⁶; e

- dentre os critérios de antinomia, privilegiou-se o “critério cronológico”, decidindo-se que lei posterior pode “revogar” tratado internacional anterior.

De fato, a tese consagrada por esta decisão influenciou os julgamentos posteriores do Supremo Tribunal Federal, repercutindo também em outros Tribunais¹⁹⁷. Contudo, é forçoso reconhecer as significativas oscilações da jurisprudência dos

¹⁹⁵ Concedendo-se ênfase ao fato do procedimento de recepção constitucionalmente previsto resultar na edição de um “Decreto Legislativo”, entendeu a maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal que os tratados se “transformam” em direito interno, tendo suas normas o *status* de leis ordinárias.

¹⁹⁶ A antinomia se caracteriza pela existência de conflito entre duas normas igualmente válidas de um sistema. Como o “ato de aplicação, contudo, somente poderá tomar um das duas (normas) como sendo a norma válida aplicável ao caso concreto”, tem-se que “as contradições entre normas são elimináveis pelas seguintes regras: - critério temporal (lex posterior derogat priori) – norma de mesmo nível revoga norma anterior ditada; - critério hierárquico (lex superior derogat inferiori) – norma de nível mais elevado prevalece sobre norma de nível inferior; - critério da especialidade (lex specialis derogat generali) – norma especial prevalece sobre norma geral” (TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratados e Convenções Internacionais...**, *op. cit.*, p. 42). Frise-se, todavia, que condição imprescindível para a configuração de antinomia, como leciona TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, é que a oposição ocorra entre “duas normas contraditórias (total ou parcialmente), emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo” (**Antinomia**. Enciclopédia Saraiva de Direito, p. 14), o que não ocorre no presente caso, visto que os tratados internacionais têm sua validade fulcrada no Direito Internacional, enquanto as leis internas têm seu fundamento de validade na Constituição Federal.

¹⁹⁷ Nesse sentido, cita-se a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça, entendendo que o art. 98 do CTN só se aplica a tratados contratuais: “1. O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de Direito Internacional em detrimento do Direito Positivo Interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes. 2. O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual. 3. Se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a desobrigação de contribuições para a intervenção no domínio econômico, inexistente isenção pertinente ao AFRMM. 4. Recurso a que se nega provimento. 5. Decisão indispertante.” (STJ, 1ª Turma, REsp nº 0037065-PR, rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ fevereiro/1994) – Mesmo sentido: REsp nº 41.147-5/PR; REsp nº 90.871-PE.

Tribunais Superiores brasileiros, inclusive em matéria tributária, pelo que se conclui que ainda hoje não se apresenta pacificada a compreensão judicial do tema¹⁹⁸.

Os argumentos utilizados pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal para fundamentar a decisão proferida no RE nº 80.004-SE, releva destacar, são merecedores de críticas.

Primeiramente, observa-se a inadequação técnica de se afirmar a possibilidade de lei posterior “revogar” tratado anterior, com ela incompatível. Como demonstrado anteriormente, os acordos internacionais e a legislação interna possuem fundamentos de validade distintos, sendo que aqueles, como ensina ALBERTO XAVIER e HELENA DE ARAÚJO LOPES XAVIER, “*valem na ordem interna como tal (como um tratado internacional) e não como leis internas, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios do direito dos tratados*”¹⁹⁹. Eventual “conflito” entre tratado e lei interna se restringia ao plano da eficácia. E, nos casos em que a convenção internacional paralisar a eficácia da norma interna, esta manterá a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação.

Ademais, ao analisar a prevalência ou não dos acordos internacionais de bitributação sobre a lei interna, a decisão do STF simplesmente desconsidera os enunciados que tratam das relações internacionais do Estado Brasileiro, especialmente os princípios fundamentais prescritos pelo art. 4º da Constituição Federal, ou ainda a atual

¹⁹⁸ Dentre várias decisões divergentes, veja-se: **i)** STJ, 1ª Turma, REsp nº 426.945-PR, Relator para o Acórdão. Min. José Delgado; e **ii)** STJ, 2ª Turma, REsp nº 12.550-SP, rel. Min. Adhemar Maciel, DJU 11/05/1998, p. 69): “**MANDADO DE SEGURANÇA. Importação de derivado de Vitamina A de país signatário do GATT. Redução de alíquota de Imposto de Importação e IPI. Prevalência do acordo internacional devidamente integrado ao ordenamento jurídico interno. Impossibilidade de sua revogação pela legislação tributária superveniente (Art. 98 do CTN). Precedentes. Recurso não conhecido**”. Também BETINA TREIGER GRUPENMACHER ressalta que ainda não existe um entendimento jurisprudencial pacificado sobre o tema (**Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p.107).

¹⁹⁹ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. **Tratados: Superioridade Hierárquica...**, *op. cit.*, p. 31. Do mesmo modo: XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 124.

concepção de soberania²⁰⁰. Olvidou-se, desta feita, que a análise do *status* hierárquico das convenções internacionais deveria necessariamente partir de uma hermenêutica sistemática de todos os enunciados, sediados na Constituição Federal, que regulam os procedimentos de celebração e incorporação destes atos plurilaterais, bem como os princípios fundamentais da atuação do Estado Brasileiro perante a comunidade jurídica internacional.

Criticável, outrossim, pretender-se operar distinção entre “tratado normativo” e “tratado contrato”, visto a ausência de fundamento jurídico e utilidade desta classificação, especialmente para a determinação de quais as “espécies” de tratados teriam ou não primazia sobre a ordem interna²⁰¹. Ademais, olvida-se a dupla natureza de ato jurídico-norma do tratado internacional, que, a par de instrumentalizar uma avença

²⁰⁰ Procurando ressaltar a evolução da concepção de soberania, SACHA CALMON NAVARRO COELHO refere-se aos defensores da absolutização deste conceito como “*pregoeiros da prevalência da legislação interna sobre a derivada dos acordos e convenções, com base no aventalhado, e no particular, deletério conceito de soberania*”, in **Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 181.

²⁰¹ Nos votos dos Ministros do STF, consignou-se que a regra do art. 98 do Código Tributário Nacional seria aplicável apenas aos “tratados contratos”, como os acordos internacionais em matéria tributária, sendo inaplicáveis à “outra espécie” de tratado. A classificação entre tratados contratuais e normativos foi elaborada por Charles Rousseau, a partir do reconhecimento de duas funções distintas destas avenças: enquanto os tratados-contratos instrumentalizariam uma “operação jurídica” entre as partes (*i. e.*, acordos de comércio), os tratados-normas visariam a simplesmente editar uma regra de direito objetivamente válida (*i. e.*, a Convenção de Genebra sobre o direito da guerra). Como observa JOSÉ FRANCISCO REZEK, esta distinção “*vem padecendo de uma incessante perda de prestígio*”. Ao abordar o tema, este autor cita as críticas fulminantes elaboradas por Hans Kelsen, entendendo que em ambos os tratados as partes têm sempre um mesmo objeto: criar uma normativa que permita a satisfação de seus interesses. Assim, as expressões “tratados normativos” e “tratados contratuais” são pleonásticas, na medida em que todos os acordos sempre implicam uma *contratação* entre as partes, *normatizando-se* a relação jurídica estabelecida: “*Mesmo nas avenças bilaterais voltadas para a singela troca de bens ou serviços, é usual que marque presença o elemento ‘normativo’ – consistente, por exemplo, numa cláusula de nação mais favorecida ou num dispositivo de salvaguarda. Quando menos, o tratado contratual terá seu texto arrematado pelas indispensáveis cláusulas finais – sobre ratificação, entrada em vigor, perspectiva de denúncia -, cujo caráter normativo os autores dessa proposição classificatória não poderiam negar*” (REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público...**, *op. cit.*, pp. 28-29). Com efeito, além da classificação em análise não apresentar consistência científico-jurídica, não possui respaldo no direito positivo brasileiro e no direito internacional, pelo que acompanhamos a conclusão de J. F. REZEK, no sentido de que “*é possível afirmar, com segurança, que a distinção entre tratados contratuais e normativos pouco préstimo oferece ao estudo do próprio direito dos tratados*” (**Direito Internacional Público...**, *op. cit.*, p. 29). No mesmo sentido, dentre vários outros autores, ver: XAVIER, Alberto; e XAVIER, Helena de Araújo Lopes. **Tratados: Superioridade Hierárquica...**, *op. cit.*, pp. 47-48; XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, pp. 123/129; BORGES, José Souto Maior. **Isenções em Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 176.

entre as partes, possui o objetivo inequívoco de produzir normas jurídicas produtoras de efeitos jurídicos²⁰².

E mais: como assevera HELENO TAVEIRA TÔRRES²⁰³, apresenta-se equivocado analisar a questão sob a perspectiva estreita dos critérios de solução de antinomias. Não há que se falar em “antinomias”, em seu sentido técnico, pois estas pressupõem normas com idêntico fundamento de validade, o que não ocorre no caso do conflito entre acordos internacionais, que têm fundamento de validade no direito das gentes, e as leis internas, que têm fundamento de validade na Constituição Federal brasileira. Em suma, não é cientificamente adequado se falar em i) conflito lógico entre norma internacional e norma interna; ii) em antinomia dogmática; iii) que a lei superior revoga a inferior; ou ainda que iv) a lei posterior revoga a anterior; pois, como ensina JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²⁰⁴, a “preferência *constitucional* de aplicação” das normas convencionais afasta o conflito internormativo.

5.1.5 O ARGUMENTO DA *LEX SPECIALIS* CONFIRMA A PREVALÊNCIA

Conquanto se possa extrair, mediante atividade hermenêutica sistemática do Texto Constitucional, a prevalência de aplicabilidade das normas veiculadas pelas convenções contra a bitributação, haja vista representarem leis nacionais que se sobrepõem à legislação infraconstitucional, mantendo o *status* de direito

²⁰² Sobre a dupla qualidade de “ato jurídico” e “norma” dos tratados internacionais, ver: REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público...**, *op. cit.*, p. 18; BORGES, José Souto Maior. **Isenções em Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 176.

²⁰³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratados e Convenções Internacionais...**, *op. cit.*, pp. 42-43.

internacional (item 5.1.1, *supra*), esta não é a única opção interpretativa possível que decorre da *moldura* fixada a partir do Texto Constitucional²⁰⁵.

Com efeito, consigna BETINA TREIGER GRUPENMACHER que, mesmo na hipótese de se entender que tratados internacionais e lei ordinária podem dar ensejo à configuração de “antinomias”, é “*possível afirmar-se a prevalência dos tratados, em matéria tributária, sobre dispositivos de lei interna após a sua aprovação por decreto legislativo, pela aplicação do critério da especialidade, pois os tratados são normas especiais, ao passo que lei interna tem a nota de generalidade*”²⁰⁶.

Também nessa trilha é a lição de ALBERTO XAVIER, ao escrever que, “*ainda que tratado e lei ordinária tivessem paridade de valor hierárquico, a aplicação prevalente do primeiro resulta diretamente de uma relação de especialidade*”²⁰⁷.

Assim, em relação aos Acordos de Bitributação, faz-se imperiosa a utilização do critério da especialidade, e não do critério cronológico. Isso porque, se prevê a lei tributária a incidência sobre determinado evento, descrito na hipótese da regra-matriz de incidência, e o tratado, por sua vez, veda a tributação do mesmo evento, estabelece-se um “conflito aparente” que, neste caso, resolve-se pela aplicação do

²⁰⁴ BORGES, José Souto Maior. **Direitos Humanos e Tributação**..., *op. cit.*, p. 62.

²⁰⁵ Após fazer referência ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, pelo qual as normas do Direito Internacional são recebidas com *status* de lei ordinária, HELENO TAVEIRA TÔRRES pondera que “*Essa é uma interpretação possível, mas não a única*” (**Tratados e Convenções Internacionais**..., *op. cit.*, p. 40).

²⁰⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária**..., *op. cit.*, p. 142. Essa autora ainda averba que “*No entanto, não é apenas a especialidade do tratado que veicula regras de natureza tributária que se apresenta como fundamento de sua primazia, mas antes e principalmente o princípio do ‘pacta sunt servanda’.*” (p. 118). No mesmo sentido, entendendo que os tratados internacionais representam normas especiais: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, p. 34; ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de Direito Público**, pp. 22-23; XAVIER, Alberto; e XAVIER, Helena de Araújo Lopes. **Tratados: Superioridade Hierárquica**..., *op. cit.*, p. 43; XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, pp. 123-124; BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**..., *op. cit.*, pp. 169/171; AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 169.

²⁰⁷ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, p. 124.

preceito do tratado, por força da incidência do critério da especialidade, ou seja, prevalece a norma especial sobre a geral²⁰⁸.

Trata-se de conflito “aparente”, pois, em última análise, a norma especial do acordo internacional não “colide” com o comando geral da lei interna. Antes, as duas normas se *harmonizam*²⁰⁹, compondo a norma individual concreta total. O tratado, como lei especial, apenas *excepciona* a lei interna, que continuará sendo válida e aplicável às outras situações, não abarcadas pela norma internacional convencional.

Noutros dizeres: deve o intérprete, ao compor abstratamente a norma individual concreta, considerar a prevalência das normas especiais decorrentes do acordo de bitributação.

Como conclusão, tem-se que, no caso dos acordos de bitributação, eventuais antinomias em face da legislação interna sempre serão resolvidas a partir do critério da especialidade, com prevalência da norma convencional (específica), em detrimento da lei ordinária (geral), anterior ou posterior.

5.1.6 A EXEGESE DO ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Alguma celeuma tem despertado a redação do art. 98 do Código Tributário Nacional, ao dispor que “*os tratados e as convenções internacionais*

²⁰⁸ BETINA TREIGER GRUPENMACHER explica que, nos casos de lei interna posterior ao tratado, que contrarie seu comando, surge um “conflito de segundo grau” entre os critérios cronológico e da especialidade, devendo prevalecer o segundo critério (**Tratados Internacionais em Matéria Tributária...**, *op. cit.*, p. 143).

revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”, especialmente quanto à sua constitucionalidade e seu alcance.

Por tratar de *norma geral tributária*, apresenta-se eminente no sistema jurídico brasileiro, complementando o Texto Constitucional com vistas a dar-lhe plena eficácia, nos termos do art. 146 da CF:

Art. 146. *Cabe à lei complementar:*

I – *dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

II – *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

III – *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

a) *definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

b) *obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

c) *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.*

Como não deixa dúvidas o termo “*especialmente*”, ao final da redação do inciso III do artigo acima transcrito, o rol de matérias nele enunciadas é meramente exemplificativo, não excluindo outros temas cuja uniformização seja relevante para a logicidade do sistema tributário brasileiro, especialmente aqueles relativos à interpretação e aplicação da legislação tributária. As normas que veicula tratamento a estas matérias, evidentemente, enquadram-se no conceito de “normas gerais de direito tributário”, prescrito pelo art. 146 da Constituição, sendo aplicáveis a todas as esferas do Estado Brasileiro com o *status* de lei complementar.

²⁰⁹ Cf. MALERBI, Diva. **Tributação no Mercosul**, p. 77.

E este é justamente o caso da regra do art. 98 do CTN, que regra as formas de interpretação e aplicação de leis tributárias. Deve ser aplicado, indistintamente, às três ordens do governo: União, Estados-Membros e Municípios²¹⁰.

Alega JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, por sua vez, que o art. 98 do CTN possui traços de inconstitucionalidade por afrontar o princípio federativo²¹¹, não tendo sido, por consequência, recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Não se pode concordar, todavia, com as objeções levantadas contra a constitucionalidade do art. 98 do CTN. Isso porque este dispositivo veicula comando tão-somente *declaratório*²¹², dirigido ao legislador, visando a “prevenir” conflitos de aplicação normativa e, especialmente, atender aos compromissos assumidos pelo Estado Brasileiro no plano internacional. E mais: o princípio da prevalência dos tratados internacionais sobre a lei interna, como adrede referido, encontra-se fulcrado diretamente no Texto Constitucional.

Ao se manifestar pela compatibilidade do art. 98 do CTN com a Carta Magna brasileira, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES arrola as seguintes razões:

Primeiro porque nenhum efeito constitutivo se lhe há de imputar. É norma puramente declaratória dos efeitos do ato internacional. (...) Segundo porque, celebrado o tratado pela República Federativa do Brasil como um todo unitário, envolvendo, portanto, a União, os Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, um dos efeitos do tratado (não do CTN, art. 98) será

²¹⁰ Sacha Calmon Navarro Coelho explica com mestria este ponto, com um exemplo bastante elucidativo: “Ao que o art. 98 do CTN (...) harmoniza-se com a Constituição à perfeição. (...) A contrário senso, se não fossem superiores (sic) ou seja, se não formassem fundamentos de validade para certo grupo de temas tributários, comuns às três ordens de Governo que convivem na federação brasileira, teríamos, só para exemplificar, a possibilidade jurídica de a União ou cada um dos Estados-Membros ou os numerosíssimos municípios brasileiros, fixarem conceitos diversos de tributo, obrigação tributária, lançamento, sujeição passiva, responsabilidade de terceiros, prazos de prescrição, interpretação e aplicação da legislação tributária, “et cetera”, transformando o Direito Tributário pátrio numa verdadeira babel, incompatível com a hirsuta e minuciosa repartição de competências tributárias da Constituição, (...) e que de sobredobro atribui à Lei Complementar a tarefa de integrá-la, completá-la, completando a disciplina constitucional do Direito Tributário brasileiro” (**Tratados Internacionais em Matéria Tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988)**, p. 186.

²¹¹ MELO, José Eduardo Soares. **Tributação no Mercosul**, p. 200.

²¹² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, op. cit., p. 123.

*eventualmente a suspensão de eficácia da legislação interna. Direito plurilateral internacional suspende a eficácia de direito unilateral interno (...). De tudo isso decorre fenômeno que a doutrina moderna vem evidenciando: o primado do direito dos tratados sobre o direito interno.*²¹³

Daí porque equivocada a ressalva feita no julgamento do precedente RE 80.004-SE, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. Com efeito, restou consignado nos votos de alguns Ministros o entendimento de que, acaso o tratado então em análise fosse um acordo de bitributação, a conclusão poderia ser diferente, como – suposta – decorrência da distinção entre “tratados normativos e tratados contratuais”, em cotejo com a regra prevista no art. 98 do Código Tributário Nacional^{214, 215}.

Por outro lado, importa registrar o equívoco de técnica legislativa do dispositivo em comento, haja vista não terem os tratados o condão de “revogar” a legislação interna, ou vice-versa, como explicado no item 5.1.1, *supra*. Entendimento contrário, como leciona HELENO TAVEIRA TÔRRES, implicaria aceitar a

²¹³ BORGES, José Souto Maior. *Isenções em Tratados Internacionais...*, *op. cit.*, p. 174. Pela constitucionalidade do art. 98 do CTN, sob fundamentos diferentes: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional...*, *op. cit.*, p.127.

²¹⁴ Com efeito, no julgamento do RE nº 80.004-SE, dos cinco Ministros do STF que votaram pela prevalência da lei anterior, quatro acompanharam o entendimento do voto vencedor do Min. Cunha Peixoto, que ressaltou o fato do art. 98 do CTN determinar a prevalência dos “tratados contratuais”: “Daí o art. 98 declarar que tratado ou convenção não é revogado por lei tributária interna. É que se trata de um contrato que deve ser respeitado pelas partes. (...) Por isso mesmo, o art. 98 só se refere à legislação tributária, deixando, destarte, claro não ser o princípio de ordem geral”. A única exceção foi o Min. Rodrigo Alckmin, que – corretamente – consignou que o Código Tributário Nacional não poderia dispor sobre a prevalência dos acordos internacionais: “Ainda que se atribua ao CTN a eficácia de lei complementar, a restrição constante da cláusula final, relativa ao exercício de um dos Poderes do Estado, somente comportaria previsão constitucional”.

²¹⁵ Com base nesta distinção, como anota ALBERTO XAVIER, “certo setor da jurisprudência tem adotado uma interpretação restritiva deste preceito, sustentando que se aplicaria apenas à modalidade de tratados que designa ‘tratados-contrato’, por contraposição aos ‘tratados normativos’ (como considera ser o GATT e, por identidade de razão, os tratados contra a dupla tributação), em relação aos quais o artigo 98 do Código Tributário Nacional não seria aplicável”, citando farta jurisprudência. Em outro passo de sua obra, este autor conclui “pela insubsistência da orientação jurisprudencial que tem tentado ancorar nesta classificação não só o fundamento jurídico para o lugar que atribui aos tratados ‘normativos’ na hierarquia das fontes de direito brasileiro, como também uma interpretação restritiva do art. 98 do Código Tributário Nacional. A verdade, porém, é que esta orientação peca gravemente por não tomar em consideração no seu raciocínio, as disposições inovatórias da Constituição Federal de 1988 em matéria de vigência de tratados, que concluem pela superioridade hierárquica dos tratados em geral, sem admitir qualquer distinção quanto à sua natureza” (*Direito Tributário Internacional...*, *op. cit.*, pp. 125 e 129, respectivamente).

possibilidade de um país “revogar” a aplicação interna de um tratado, mas continuar exigindo que o outro Estado signatário continue cumprindo o pacto (haja vista ainda não ter sido configurada a denúncia). Daí se percebe que a prevalência do tratado sobre a lei, postulado inspirador da regra específica do art. 98 do CTN, é uma consequência da aplicabilidade da regra *pacta sunt servanda*.

Sobremais, em relação aos sujeitos que não estão conectados pelos elementos prescritos no tratado, continua sendo perfeitamente aplicável a legislação interna.

Em síntese, não é de *revogação* de que se trata. O problema situa-se em seara diversa: de *preferência de aplicação*. Ou seja, a norma proveniente do acordo internacional possui preferência de aplicabilidade em relação à norma interna, seja ela anterior ou posterior à primeira.

O art. 98 do CTN é “neutro” quanto às relações hierárquicas entre tratado e lei, consubstanciando postulado para que o legislador se abstenha de editar leis posteriores incompatíveis com os tratados preexistentes. Não sendo norma constitucional, não prescreve solução definitiva para os conflitos entre tratado e lei interna.

6 ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

6.1 CONCEITOS GERAIS

Em decorrência do crescimento das relações econômicas transnacionais, o Estado Brasileiro tem intensificado a negociação e celebração de Acordos Internacionais²¹⁶ para regular as mais diversas matérias (como tráfego internacional, produção e comercialização de armamentos, cooperação tecnológica, barreiras fito-sanitárias, padronização de procedimentos bancários, proteção dos direitos humanos, privilégios diplomáticos etc.).

Como observa HELENO TAVEIRA TÔRRES, vários destes tratados, mesmo versando sobre outras matérias, veiculam disposições com significativas repercussões no campo tributário, não sendo, portanto, os Tratados para Evitar a Dupla Tributação Internacional a única espécie de Tratados Internacionais em Matéria Tributária²¹⁷.

²¹⁶ No presente trabalho, os termos “tratado”, “acordo” e “convenção” serão utilizados, indistintamente, para fazer referência ao instrumento formal por meio do qual os “*sujeitos da comunidade jurídica internacional*” regulam “*a sua conduta recíproca, quer dizer, a conduta dos seus órgãos e súditos em relação aos órgãos e súditos dos outros. (...) através do expresse acordo de vontades dos órgãos de dois ou mais Estados para tanto competentes, são criadas normas pelas quais são impostos deveres e conferidos direitos aos Estados contratantes.*” (KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito...**, *op. cit.*, p. 359), haja vista não reconhecermos utilidade científica em se adotar alguma classificação que diferencie estes termos entre si. No mesmo sentido: REZEK, José Francisco, **Direito Internacional Público...**, *op. cit.*, pp. 14-16. Por sinal, a Convenção de Viena de 1969, em seu art. 2º, ao fazer referência ao tratado internacional, conceitua-o como um acordo internacional regido pelo Direito Internacional, materializado em documento escrito, sendo irrelevante a “*denominação particular*” utilizada. E mais: “*O tratado veicula a chamada norma jurídica internacional, que dá respaldo às relações entre as partes signatárias*” (in CARRAZZA, Roque Antonio. **Mercosul e Tributos Estaduais, Municipais e Distritais**, p. 183).

²¹⁷ “*Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação internacional não são as únicas espécies de acordos internacionais na matéria. Temos também os acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda em sentido específico, como é o caso das empresas de transporte marítimo e aéreo, os acordos de comércio (GATT etc.), quanto à previsão de incidência de regimes de não-discriminação, de igualdade de tratamento ou eliminação de*

Em outros termos, tem-se que, dentre os tratados internacionais do gênero “tributário”, pode-se identificar uma *espécie* que visa a evitar a pluritributação internacional sobre a renda e o capital, usualmente denominados de “Tratados contra a Bitributação Internacional” ou simplesmente “Acordos de Bitributação”.

Define HELENO TAVEIRA TÔRRES as Convenções Internacionais em Matéria Tributária como os:

*veículos introdutórios de normas que se apresentam com textos normativos voltados a integrar ordenamentos dos signatários naquilo que forem incompletos, diversos ou contraditórios, mediante um conjunto de regras destinadas ao tratamento da renda e do capital transnacional, bem como dos tributos sobre estes incidentes, nas relações que envolvam residentes de um e de outro Estado contratante, por uma funcional limitação ao sistema tributário (interno) de cada um deles, com a finalidade de harmonizar este relacionamento, evitando indesejáveis ‘concursos de pretensões impositivas’, com critérios para evitar, reduzir ou eliminar a formação destes, prevenir o combate à evasão e elusão tributária internacional, impedir a discriminação e garantir maior segurança jurídica aos contribuintes, pela certeza do direito aplicável.*²¹⁸

Alguns desses tratados em matéria tributária, como obtempera VICTOR UCKMAR, têm por objeto “*la eliminación de estos conflictos positivos de imposición que dan origen al fenómeno de la doble imposición que, entre otros efectos, provoca distorsiones a la libre competencia dentro del comercio internacional*”²¹⁹. É

tributação sobre a importação ou exportação de produtos; os acordos genéricos sobre tráfego internacional, ao prever o livre trânsito de aeronaves, transportes terrestres ou navios sem o pagamento de tributos (CNDUM); as convenções que contêm previsões quanto às concessões de imunidades e privilégios diplomáticos e as que tratam de cooperação técnica e científica, dentre outros.” TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratados e Convenções...**, *op. cit.*, pp. 34-35. Para um melhor detalhamento das espécies de convenções internacionais em matéria tributária, ver também, do mesmo autor: **Pluritributação Internacional...**, *op. cit.*, pp. 582/584. No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 193.

²¹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratados e Convenções...**, *op. cit.*, p. 35.

²¹⁹ UCKMAR, Victor. **Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria...**, *op. cit.*, p. 86. Mais adiante, este autor acrescenta que “*El objetivo de tales convenios ha sufrido una notable evolución. En efecto, puede afirmarse que, en la actualidad, los Estados concretan acuerdos para evitar la doble imposición también con la finalidad de combatir la evasión fiscal*” (*op. cit.*, p. 95).

por isso que LUÍS EDUARDO SCHOUERI define os acordos de bitributação como “os instrumentos de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, diminuir ou impedirem a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional em matéria do imposto sobre a renda, além de meio para combate à evasão fiscal”²²⁰.

Assim, através da celebração dos acordos de bitributação o Estado flexibiliza sua competência tributária, decidindo e pactuando soberanamente acerca de medidas para evitar que seus residentes sofram os efeitos prejudiciais da pluritributação ao realizar operações com elementos de estraneidade.

A “bitributação internacional” é estudada pelo Direito Tributário Internacional como o fenômeno relativo à exigência de tributos semelhantes, do mesmo contribuinte, referentes ao mesmo fato jurídico, ocorrido no mesmo período, mas por dois (ou mais) Estados diferentes²²¹. Embora não exista um princípio que proíba expressamente a bitributação internacional, reconhece a comunidade jurídica internacional que esta deve ser evitada ou atenuada. Para tanto, pode-se utilizar medidas unilaterais²²² ou acordos de bitributação. Em regra, os Acordos de Bitributação são atos bilaterais, sendo episódicos os “tratados coletivos ou plurilaterais”²²³.

²²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência...**, *op. cit.*, p. 260; e SCHOUERI, Luís Eduardo. **Acordos de Bitributação e Lei Interna – Investimentos na Ilha da Madeira – Efeitos da Lei nº 9.249/95**, p. 95. De forma semelhante, explica ANTÔNIO DE MOURA BORGES que: “As convenções contra a dupla tributação internacional têm como finalidade precípua a prevenção ou a eliminação da dupla tributação internacional ou dos seus efeitos, embora atualmente exerçam também outras funções, como evitar a evasão fiscal, proteger os contribuintes, estabelecer a cooperação entre as administrações tributárias e facilitar os investimentos, dispondo, assim, de regras destinadas a implementar essas funções” (**Convenções sobre Dupla Tributação...**, *op. cit.*, p. 94).

²²¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal através...**, p. 19. No mesmo sentido: UCKMAR, Victor. **Los Tratados Internacionales...**, *op. cit.*, p. 93; BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação...**, *op. cit.*, pp. 64/69.

²²² As convenções contra a dupla tributação não são a única forma de se evitar os problemas decorrentes do concurso internacional de pretensões impositivas. Dentre as medidas unilaterais, geralmente adotadas pelo Estado do domicílio (com a observância do princípio da reciprocidade), destacam-se: i. o método da isenção, pelo qual não são tributados (total ou parcialmente) os rendimentos provenientes do exterior. Este método pode ser apresentar na modalidade “isenção com progressividade”: neste caso, não obstante as rendas provenientes do exterior não sejam tributadas, estas continuarão sendo consideradas para efeitos de determinação da alíquota aplicável, dentro da sistemática progressiva prevista no direito interno; ii. o método da imputação (ou do crédito integral), possui

Tendo em vista que as medidas unilaterais apresentam-se insuficientes para impedir ou eliminar a dupla tributação internacional ou seus efeitos, consolidam-se as Convenções Internacionais como os instrumentos utilizados com mais eficiência para atingir tal desiderato, inclusive no que tange às questões ligadas aos preços de transferência.

6.2 O PRINCÍPIO DO “EFEITO NEGATIVO” DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

Uma das características preeminentes dos Acordos de Bitributação consiste no fato de suas normas gerarem apenas efeitos *neutros* ou *negativos* em relação à competência tributária das partes signatárias.

Isso significa que as convenções de bitributação não têm o condão de fundamentar, por si, o *alargamento* do poder tributário do Estado brasileiro, atribuindo-lhe pretensão tributária que não encontre fulcro na Constituição Federal (o que seria um “efeito positivo” do tratado).

origem anglo-saxônica, consistindo na autorização, pelo Estado do domicílio, de um crédito pelo tributo pago no Estado da fonte; iii. o método da dedução dos tributos pagos no exterior da base de cálculo (ou método da despesa), segundo o qual o tributo pago no exterior é considerado apenas uma “despesa”, atingindo a dedução apenas a base de cálculo; iv. o método da redução de alíquotas sobre rendas de origem externa, de forma semelhante, apenas atenua os efeitos da pluritributação, pois se limita a reduzir as alíquotas aplicáveis a determinados rendimentos. Para um estudo aprofundado dos métodos unilaterais contra a dupla tributação, ver: BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional...**, *op. cit.*, pp. 90/93; XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 663/677.

²²³ Cf. XAVIER, Alberto, **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 92.

Tendo em vista o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, tem-se que nenhum tributo pode ser exigido senão em decorrência de lei. Assim, a norma convencional poderá apenas restringir o poder tributário ou mantê-lo inalterado, mas nunca ampliá-lo ou instituir *nova* imposição tributária²²⁴. Como sintetiza ALBERTO XAVIER, “*para que exista tributação válida, não basta a existência de uma norma convencional que a permita; é ainda necessária a existência de uma norma interna que a imponha*”²²⁵. Eis o que se denomina de “princípio do efeito negativo dos tratados”.

Como decorrência, o trabalho hermenêutico, nestes casos, impõe a concatenação de duas fases: a verificação de legislação interna válida que fundamente a exigência tributária e, em caso positivo, a investigação se a aplicabilidade desta norma interna não foi eventualmente suspensa pela norma convencional.

6.3 MODELOS DE CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO

A experiência da comunidade jurídica internacional na celebração de convenções contra a bitributação evidencia a grande importância dos “modelos” elaborados por organismos internacionais²²⁶.

²²⁴ Cf. GALHARDO, Luciana Rosanova. **Preços de Transferência...**, *op. cit.*, p. 253.

²²⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 138.

²²⁶ Dentre os quais se destacam a Sociedade das Nações, a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a Organização das Nações Unidas (ONU), a Associação Latino-Americana de Livre

Essas Convenções-Modelo propiciam certa uniformidade de soluções ao problema da pluriimposição internacional, servindo como base para negociação de tratados e influenciando as diversas legislações unilaterais.

Impende mencionar que os “modelos de tratados” não possuem natureza normativa, consistindo em um *projeto* de pacto internacional entre Estados, em que se sugere a redação de cláusulas específicas sobre questões tributárias, que devem ser adaptadas de acordo com os interesses das duas partes contratantes²²⁷. Trata-se, como sublinha CARLO GARBARINO, “*de um Modelo de Convenção abstrato, que não constitui, por si só, fonte de direito, e que sugere uma opção, por assim dizer, de compromisso*”²²⁸.

Em regra, estes modelos de convenções surgem como resultado de estudos de especialistas de diferentes Estados, o que explica a sua importância e sua grande aceitação na comunidade internacional.

Em 1923, a Sociedade das Nações apresentou o resultado dos trabalhos de um grupo de economistas que, ressaltando a significativa influência da dupla tributação internacional sobre a livre circulação de capitais, sugeriu alguns critérios de delimitação de competência tributária dos Estados. Em 1928, criou-se um Comitê Fiscal que elaborou duas convenções-tipo, o Modelo do México, de 1943, que posteriormente

Comércio, o Grupo Andino. Há ainda países que possuem modelos próprios que servem de orientação para futuras negociações, como os Estados Unidos (*The U. S. Model*) e a Holanda.

²²⁷ Cf. BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional...**, *op. cit.*, p. 111. Nesse sentido, adverte HELENO TAVEIRA TÔRRES que estas convenções-tipo não passam “*de uma pauta a ser seguida pelos Estados em suas negociações, sem implicar em qualquer vinculação para os Estados contratantes, sequer quando se trate de Estados-Membros das respectivas Organizações Internacionais. (...) Lembremos também que estes modelos não fornecem uma disciplina completa para o tratamento tributário das rendas transnacionais, limitando-se a alguns aspectos essenciais da tributação sobre categorias redituais e os modos de resolução de conflitos impositivos, princípios essenciais para a negociação das convenções, sem regular certos fenômenos econômicos ou comerciais de um modo mais objetivo, como é o caso das joint ventures etc.*” (**Pluritributação Internacional...**, *op. cit.*, p. 503).

²²⁸ Trata-se de tradução livre. No original: “*(...) di un Modello di Convenzione astratto, che non costituisce di per sé fonte del diritto e che suggerisce scelte per così dire di compromesso*”, in GARBARINO, Carlo. **Introduzione alla Tassazione del Reddito Transnazionale**, p. 806.

foi revisado para dar origem ao Modelo de Londres, de 1946²²⁹. As diferenças entre estes projetos de Convenções evidenciaram o conflito de interesses existentes entre os países importadores e exportadores de capitais.

Com a criação da OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico), nos anos sessenta²³⁰, aprofundaram-se os estudos e debates sobre o tema, que resultaram na divulgação, em 30 de julho de 1963, de uma Convenção-Modelo de dupla tributação concernente à renda e ao patrimônio, centrada na adoção do princípio da residência²³¹.

Este projeto e os relatórios que o precederam tiveram uma significativa aceitação pela comunidade jurídica internacional, influenciando, de modo decisivo, a conclusão de acordos bilaterais contra a dupla tributação internacional em matéria de impostos sobre a renda e sobre o patrimônio, inclusive por países não-membros da OCDE, além de ser objeto de trabalho de outras organizações internacionais²³².

O Modelo OCDE de tratados e seus comentários interpretativos foram revistos, com a apresentação de um novo texto da Convenção-Modelo em 1977, que produziu resultados eficientes na harmonização do tratamento internacional das rendas transnacionais. Em setembro de 1992, foi publicada nova versão da Convenção-Modelo que se destacou pelos acréscimos aos comentários interpretativos, sendo ressaltado o

²²⁹ No Modelo do México, prevaleceu o interesse dos Estados importadores de capital, definindo-se que a dupla tributação da renda deveria ser eliminada mediante o reconhecimento da competência tributária exclusiva ao Estado onde a renda é produzida. No Modelo de Londres, por sua vez, predominou o interesse dos países desenvolvidos, prevendo-se a outorga ao país de domicílio do direito exclusivo de tributar os rendimentos auferidos por seus residentes, independentemente do local onde tenham sido produzidos. HELENO TAVEIRA TÔRRES explica que “*Ambas as versões (México e Londres) vieram, ainda, acompanhadas de um Protocolo, no qual constavam as definições de domicílio fiscal e de estabelecimento permanente, além de disposições relativas à repartição de lucros industriais e comerciais*” (**Pluritributação Internacional...**, *op. cit.*, p. 497).

²³⁰ A OCDE foi formalmente instituída em 14 de dezembro de 1960, mediante convenção internacional específica, que entrou em vigor em 30 de setembro de 1961.

²³¹ Estes estudos do Comitê Fiscal da OCDE não se preocuparam em demonstrar uma neutralidade político-econômica, deixando transparecer sua preocupação com o interesse dos Estados-membros, na sua maioria grandes exportadores de capital. Nesse sentido: BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação...**, *op. cit.*, p. 113.

²³² Cf. UCKMAR, Victor. **Los Tratados Internacionales...**, *op. cit.*, pp. 96-97.

projeto da OCDE de realizar revisões periódicas. Mais recentemente, importa mencionar as revisões de 1995 e de 1997, que tiveram maior impacto nos comentários ao Modelo da OCDE.

A Organização das Nações Unidas também elaborou um modelo de acordo de bitributação, em 1979, denominado “*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Develloping Countries*”. ALBERTO XAVIER menciona que este trabalho foi motivado pela “*crítica generalizada de que o Modelo OCDE, embora adequado aos interesses recíprocos dos países industrializados, já não se ajustava às características de desigualdade de nível de progresso econômico nas relações ente (sic) o mundo industrializado e os países menos desenvolvidos*”²³³. Sem embargo dos peritos destes países ressaltarem a necessidade de se privilegiar o critério de tributação exclusiva na fonte, prevaleceu a solução pela adoção do Modelo OCDE, com alterações específicas visando à ampliação das possibilidades de tributação na fonte²³⁴.

Os Estados da América Latina também procuraram manifestar seu posicionamento acerca do tratamento a ser dado aos problemas relacionados com a tributação das rendas transnacionais, destacando a necessidade de se privilegiar a repartição da competência tributária a partir do critério da fonte. Em 1971, o Grupo Andino aprovou uma convenção multilateral e um modelo para evitar a dupla tributação internacional entre Estados membros e Estados não-membros, prevendo o uso exclusivo deste critério (com exceção aos lucros das empresas de transporte).

²³³ XAVIER, Alberto, **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, p. 94.

²³⁴ ANTÔNIO DE MOURA BORGES aduz que, tendo em vista o critério dominante continuar sendo o do princípio da residência, também o modelo da ONU não satisfaz os países em vias de desenvolvimento, que se encontram com maior frequência na condição de Estado da fonte (**Convenções sobre a Dupla Tributação**..., *op. cit.*, p. 115). Diversamente, HELENO TAVEIRA TÓRRES entende ser este o modelo mais adequado a ser utilizado inclusive pelos países em via de desenvolvimento, destacando a “*sua forma eclética de formulação, pela declarada intenção de apresentar às partes contratantes mais de uma possibilidade de solução para as problemáticas fiscais intercorrentes (...) (no corpo do Modelo existem opções para a forma de redação da convenção), o que facilita a tarefa das negociações*” (**Pluritributação Internacional**..., *op. cit.*, p. 498).

A Associação Latino-Americana de Livre Comércio (ALALC), em 1973, apresentou uma proposta mais flexível que os Modelos da OCDE e do Grupo Andino, que, segundo ANTÔNIO DE MOURA BORGES, tem como principais méritos oferecer soluções alternativas para os problemas tributários, “*atendendo à especificidade das legislações e o estágio da administração tributária dos Estados*”, além de ratificar o “*posicionamento doutrinário latino-americano da tributação exclusiva pelo Estado da fonte, com algumas exceções.*”²³⁵

De fato, não é neutra a opção pela predominância do *princípio da fonte* ou do *princípio da residência*; tratando-se de fator político-estratégico de extrema relevância na negociação de tratados internacionais entre países com desenvolvimento econômico assimétrico. Isso porque o primeiro privilegia os países importadores de capital (“países em vias de desenvolvimento”), enquanto o critério da residência tende a favorecer os países mais desenvolvidos, que exportam capital.

Dentre os trabalhos existentes, consolidou-se o texto da OCDE como o modelo de Acordo de maior influência na comunidade jurídica internacional, servindo de base de negociação para a maioria das convenções contra a dupla tributação em vigor, apesar das reservas de alguns países.

A especial importância da Convenção-Modelo OCDE, para este estudo, decorre do fato da generalidade dos tratados celebrados pelo Brasil seguirem de maneira muito próxima as suas disposições, inclusive no que tange ao controle dos preços de transferência²³⁶.

²³⁵ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação...**, *op. cit.*, p. 116.

²³⁶ Reconhecendo que os tratados celebrados pelo Brasil seguem a Convenção-Modelo da OCDE: XAVIER, Alberto, **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 96; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal através...**, *op. cit.*, p. 154.

6.4 A CONVENÇÃO-MODELO DA OCDE: ESTRUTURA E CONTEÚDO

Para o estudo da disciplina do aspecto subjetivo dos preços de transferência pelas Convenções Internacionais celebradas pelo Brasil, faz-se necessária uma análise inicial, mesmo que sucinta, da estrutura da Convenção-Modelo OCDE.

Com efeito, este projeto de tratado internacional apresenta-se estruturado em sete capítulos, que agregam um total de 30 artigos.

Os Capítulos I e II tratam dos requisitos para a aplicação dos tratados. O primeiro trata das esferas subjetiva e objetiva de aplicação da convenção, prescrevendo que as normas convencionais são aplicadas aos *residentes* de um ou do outro Estado contratante (art. 1º), sendo o conceito de residência definido pela legislação interna (art. 4º, § 1º)²³⁷. A aplicação objetiva refere-se à delimitação dos *impostos visados*, no caso, aqueles relativos à renda e ao capital (art. 2º), prevendo-se sua abrangência em relação aos impostos análogos criados no futuro.

As *definições* utilizadas no texto da convenção estão contidas no Capítulo II, através de três artigos que tratam, respectivamente, das “definições gerais”²³⁸, do “domicílio fiscal” e da noção de “estabelecimento permanente”²³⁹.

²³⁷ De se observar que esta possibilidade de os Estados fixarem livremente as hipóteses de qualificação da residência dos contribuintes, dá ensejo à formação de problemas de pluritributação internacional sobre as rendas, como decorrência de um concurso de qualificação entre os Estados contratantes. Assim, deve ser um dos principais objetivos das convenções de bitributação estipular critérios para solução destes conflitos de qualificação, como ocorre no art. 4º da Convenção-Modelo OCDE, que consagra o “princípio da unicidade de residência”. A exemplo, esclarece VICTOR UCMAR que, em relação aos tratados de bitributação celebrados pela Itália, reserva o direito interno de seu país ao conceito de residência “*um significado mais amplo do que o civilístico (para o qual é o lugar de ‘permanência habitual’), compreendendo também o lugar da inscrição cadastral e o centro dos interesses econômicos*” (*Os Acordos entre o Brasil e a Itália em Matéria Tributária*, p. 532).

²³⁸ Tais como “pessoa” (art. 3º, § 1º, “a”), “sociedade” (art. 3º, § 1º, “b”), “empresa de um Estado contratante” (art. 3º, § 1º, “c”), “tráfego internacional” (art. 3º, § 1º, “d”) etc.

²³⁹ Sobre o conceito de “estabelecimento permanente”, ver item 7.3.1, *infra*.

O parágrafo 2º, do art. 3º, estabelece que os termos e expressões que não estejam expressamente definidos no texto da convenção, deverão ser interpretados segundo a significação que lhes for atribuída pela legislação interna do Estado contratante ao qual compete aplicar o dispositivo convencional, a não ser que o contexto imponha uma interpretação diversa²⁴⁰.

Considerado por muitos autores como o mais importante²⁴¹, o Capítulo III do Modelo OCDE arrola, em 16 (dezesseis) artigos, o tratamento tributário a ser dado aos diversos tipos de rendimentos discriminados pelo Tratado, estatuidando regras de distribuição de competência entre os Estados contratantes²⁴².

Preleciona VICTOR UCKMAR que as disposições deste Capítulo podem ser subdivididas analiticamente em três grupos, tendo em vista o modo como operam: “a) *Normas que permiten la imposición de la renta en un solo Estado.* b) *Normas que permiten la imposición de la renta en ambos Estados, con un límite máximo de retención en el país de la fuente.* c) *Normas que permiten la imposición de la renta en ambos Estados, sin límites de imposición en el país de la fuente*”²⁴³. Como exemplo do primeiro grupo, tem-se o art. 12, que prescreve deverem os pagamentos referentes a *royalties* ser tributados exclusivamente no país de residência do beneficiário efetivo. Os dividendos e juros (arts. 10 e 11, respectivamente), por sua vez, recebem o tratamento relativo ao segundo grupo, porquanto podem ser tributados em ambos os Estados contratantes, desde que o Estado da fonte obedeça ao limite máximo

²⁴⁰ O parágrafo 2º do art. 3º prevê o seguinte: “As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State”.

²⁴¹ XAVIER, Alberto, **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, p. 97.

²⁴² A Convenção-Modelo OCDE classifica os rendimentos nas seguintes categorias: rendimentos dos bens imobiliários (art. 6º), lucros das empresas (art. 7º), navegação marítima, interior e aérea (art. 8º), empresas associadas (art. 9º), dividendos, juros, *royalties* (arts. 10, 11 e 12, respectivamente), ganhos de capital (art. 13), profissões independentes (art. 14), profissões dependentes (art. 15), percentagens de membros de conselhos (art. 16), artistas e desportistas (art. 17), pensões (art. 18), remunerações públicas (art. 19), estudantes (art. 20) e outros rendimentos (art. 21).

²⁴³ UCKMAR, Victor. **Los Tratados Internacionales**..., *op. cit.*, pp. 98-99.

de retenção de 10% (dez por cento) do valor bruto dos valores pagos. Quanto às normas que permitem a tributação da renda em ambos os Estados contratantes, sem prever limites de tributação ao país da fonte (terceiro grupo), servem de exemplo os casos dos rendimentos dos bens imobiliários (art. 6º) e dos ganhos de capital (art. 13).

A distribuição de competência quanto à tributação do capital é regulada pelo Capítulo IV, através do seu art. 22. A regra geral, para os bens imóveis, é a tributação pelo Estado contratante onde estiverem situados, e, para os bens móveis, o critério da residência, com exceção daqueles que integrem o ativo fixo de estabelecimentos permanentes²⁴⁴.

O Capítulo V determina as consequências das regras dos Capítulos III e IV, facultando-se aos Estados a escolha entre os métodos para evitar a pluriimposição internacional. Sobressaem-se, neste particular, duas hipóteses de conflitos impositivos: **i.** Caso ambos os Estados adotem o princípio da universalidade, a dupla tributação será resolvida pelo art. 4º da convenção, com a determinação do local da residência em atenção ao “princípio da unicidade de residência”; e **ii.** Nas hipóteses em que o contribuinte é residente em um dos Estados contratantes e auferir rendimentos (ou possui patrimônio) no outro Estado contratante, a solução passa pela repartição da competência tributária²⁴⁵ entre os Estados, seja mediante a renúncia por um dos Estados contratante, seja pela partilha do direito de tributar.

²⁴⁴ Vale registrar, a propósito, que a maioria das Convenções contra a Dupla Tributação firmadas pelo Estado Brasileiro não possuem este dispositivo acerca da tributação do capital.

²⁴⁵ Para fins do presente estudo, designa a expressão “competência tributária” a aptidão jurídica de um Estado soberano criar tributos, descrevendo, abstratamente, todos os critérios das respectivas normas jurídicas em sentido estrito. No ordenamento jurídico brasileiro, sendo a Constituição Federal o fundamento de validade de todos os atos normativos estatais, as competências tributárias são exercitáveis tão-somente dentro das balizas rigidamente fixadas pela Lei Maior. Sobre o conceito de competência tributária, ver: CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**..., *op. cit.*, pp. 447/462.

A pedra de toque deste Capítulo é o princípio de que cabe ao Estado de residência do beneficiário adotar os métodos da isenção²⁴⁶ ou do crédito do imposto²⁴⁷, visando a eliminar os efeitos da pluritributação (art. 23 A, par. 1º), enquanto o Estado da fonte deve reduzir a carga tributária sobre os rendimentos ali auferidos por não-residentes²⁴⁸.

As disposições sobre não discriminação, procedimento amigável, troca de informações e privilégios de funcionários diplomáticos e consulares, e regras sobre o alcance territorial do tratado estão previstas no Capítulo VI; o sétimo e último Capítulo regula as disposições finais sobre a entrada em vigor e a cessação do acordo.

Por fim, vale mencionar ser usual que as convenções celebradas pelo Brasil tragam em anexo um “Protocolo”, com esclarecimentos específicos acerca de alguns dispositivos, antecipando eventuais dúvidas em face da legislação interna dos Estados signatários. Por ser considerado parte integrante da convenção, este documento possui o mesmo *status* jurídico das normas convencionais.

²⁴⁶ Em relação ao método da isenção, observa VICTOR UCKMAR que o art. 23 (em seus inc. A, par. 3º e inc. B, par. 2º), viabiliza a adoção da modalidade “denominada ‘exención con progresión’: aunque la renta no sea alcanzada por el impuesto del país de residencia, puede ser incluida en la base imponible para determinar la alícuota aplicable a las restantes rentas no exentas e imputables al contribuyente” (**Los Tratados Internacionales...**, *op. cit.*, p. 98).

²⁴⁷ VICTOR UCKMAR ensina que a OCDE não manifesta preferência entre os métodos da isenção e do crédito do imposto, havendo outras disposições no corpo do tratado com o objetivo de eliminar a dupla tributação. Como exemplo, cita este autor a regra prevista parágrafo 2º do art. 9º, segundo a qual, na hipótese de um Estado contratante “ajustar” a contabilidade de um contribuinte para incluir elementos redituais que não haviam sido oferecidos à tributação (em razão da manipulação dos preços de transferência), faculta-se ao outro Estado contratante realizar um “ajuste correlativo”, visando a evitar que “*el mismo beneficio sea sujeto a imposición en ambos Estados*” (**Los Tratados Internacionales...**, *op. cit.*, p. 102).

²⁴⁸ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional...**, *op. cit.*, pp. 538-539; UCKMAR, Victor. **Los Tratados Internacionales...**, *op. cit.*, p. 98.

7. O CONFRONTO ENTRE O ASPECTO SUBJETIVO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO E NA LEI INTERNA

7.1 INTRODUÇÃO

Como visto, a comunidade internacional tem procurado articular um esforço conjunto para fiscalizar os preços de transferência, contando com a participação de diversos Estados, organizações internacionais e dos próprios contribuintes.

Nesse cenário, destacam-se os estudos e diretrizes da OCDE, em particular a disciplina prevista em dispositivos inseridos no seu projeto de acordo contra a dupla tributação, que demarca um âmbito subjetivo diferenciado de controle dos preços de transferência.

Sem perder de vista que as convenções firmadas pelo Brasil seguem, com proximidade, a Convenção-Modelo OCDE, inclusive quanto ao regime do *transfer pricing*, cumpre agora perquirir como se dá o confronto entre o aspecto subjetivo dos preços de transferência nas normas convencionais e na legislação interna.

7.2 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E A CONVENÇÃO-MODELO DA OCDE

Os dispositivos previstos em tratados internacionais não possuem a faculdade de introduzir, nos sistemas jurídicos internos dos Estados signatários, normas de controle dos preços de transferência que possam resultar em retificação dos valores praticados em operações entre partes interdependentes.

Opera, nesta seara, o princípio do efeito negativo dos tratados (item 6.2, *supra*), que implica ser imprescindível aos Estados signatários possuir disposição *ad hoc* em seu direito positivo interno, como forma de viabilizar a realização de ajustes na contabilidade dos contribuintes e, por conseguinte, exercer sua pretensão impositiva sobre determinado elemento reditual indiretamente transferido.

Assim, as convenções contra a dupla tributação, não instituem “métodos” de controle dos preços de transferência, mas tão-somente dispõem que estes, caso previstos em normativa unilateral, devem necessariamente ser compatíveis com o princípio *arm's length*.

Ocorre que, no caso brasileiro, a exigência de adequação a este princípio não decorre de eventual disposição inserida no texto convencional, mas constitui imperativo consagrado no próprio Sistema Constitucional, como decorrência dos princípios fundamentais que informam a tributação da renda (item 2.3.1, *supra*). Significa isso que, independentemente de haver ou não tratado internacional aplicável à operação a ser analisada, os testes de controle a serem concretizados pelo Estado brasileiro devem necessariamente observar os parâmetros *arm's length*, sob pena de não se harmonizarem com a Carta Constitucional de 1988.

Em outras palavras, tendo sido configurada a relação de interdependência prevista na norma convencional, aplicar-se-ão os métodos previstos na sistemática interna brasileira, desde que compatíveis com o padrão *arm's length*.

Portanto, é relativamente ao aspecto subjetivo que assumem maior autoridade os tratados internacionais, no sistema jurídico brasileiro, visto que podem efetivamente interferir na determinação de quais as relações de interdependência estão sujeitas ou não à aplicação das normas de preços de transferência.

7.3 O ASPECTO SUBJETIVO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA CONVENÇÃO-MODELO DA OCDE

7.3.1 ENTIDADES DA MESMA EMPRESA

A disciplina do aspecto subjetivo dos preços de transferência, no Modelo de Convenção da OCDE, está centrada em seu art. 9º, § 1º, que versa sobre as relações entre “empresas associadas”, e em seu artigo 7º, que trata das transações entre “entidades da mesma empresa”, na medida em que, como vaticina VICTOR UCKMAR, ambas “*prevén la aplicación del test del arm's length, es decir, el precio que*

hubiese sido convenido entre empresas independientes por transacciones idénticas o análogas en el mercado de libre competencia”²⁴⁹.

O artigo 7º da Convenção-Modelo OCDE, denominado de “lucros das empresas”, diz respeito ao regime de preços de transferência porque estatui o princípio *arm's length* como parâmetro norteador dos negócios jurídicos celebrados entre entidades da mesma empresa. Eis a sua redação atual:

ARTIGO 7 - Lucros das Empresas

1. *Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis somente neste Estado Contratante, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.*

2. *Observado o que dispõe o parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente ali situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que auferiria se fosse uma empresa distinta e independente, exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.*

3. *Na apuração do lucro de um estabelecimento permanente, serão deduzidas as despesas incorridas para a consecução dos objetivos desse estabelecimento, inclusive as despesas de administração e os encargos gerais de direção realizados no Estado Contratante em que se localiza o estabelecimento permanente ou em outro lugar.*

4. *Na medida em que se adote, em um Estado Contratante, a prática de ratear o lucro total de uma empresa entre seus diversos estabelecimentos, o disposto no parágrafo 2 não obstará a continuidade de tal prática naquele Estado Contratante. O método de rateio, no entanto, não poderá contrariar os princípios deste Artigo.*

5. *Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.*

²⁴⁹ UCKMAR, Victor. *Los Tratados Internacionales...*, op. cit., p. 102.

6. *Para os fins dos parágrafos precedentes, a atribuição de lucro ao estabelecimento permanente será determinada pelo mesmo método, ano a ano, a menos que haja motivo justo e suficiente para se adotar prática diversa.*

7. *Quando os lucros compreenderem parcelas de rendimentos tratados separadamente em outros Artigos desta Convenção, as disposições destes outros Artigos não serão afetadas pelo disposto neste Artigo.*²⁵⁰

Como se depreende da leitura deste dispositivo, a regra geral adotada pelo Modelo OCDE é a do “princípio da residência”, que atribui a competência para tributar os lucros das empresas aos Estados em que estas empresas são domiciliadas. Atendendo, em parte, aos pleitos dos Estados em vias de desenvolvimento, esta regra é flexibilizada com a previsão de competência cumulativa do Estado da fonte quando, em seu território, encontra-se instalada uma entidade da empresa que possa ser qualificada como “estabelecimento permanente” (§ 1º do art. 7º).

É dizer que, excepcionalmente, autoriza-se ao Estado da fonte o exercício de seu poder tributário sobre os rendimentos decorrentes de atividades

²⁵⁰ Trata-se da tradução livre. No original: “**Article 7 - BUSINESS PROFITS**”

1. *The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.*

2. *Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.*

3. *In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.*

4. *Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.*

5. *No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.*

6. *For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.*

desenvolvidas em seu território com certa intensidade, materializada na instalação de um estabelecimento fixo. Sendo as operações ocasionais, prescindindo de uma base permanente, aplica-se a regra ampla da tributação pelo Estado da residência. Trata-se, pois, do que ALBERTO XAVIER denomina de “princípio do estabelecimento permanente”²⁵¹.

Esta competência tributária do Estado da fonte, insta destacar, não é ilimitada, podendo ser exercida somente em relação aos lucros que possam ser “atribuídos” ao estabelecimento permanente (art. 7º, § 1º, parte final)²⁵². Este dispositivo deve ser interpretado conjuntamente com o § 5º, onde se encontra prescrito que a mera aquisição de bens ou mercadorias para a empresa, através de estabelecimento permanente, não configura uma atribuição de lucro a este, mantendo-se a tributação exclusiva pelo Estado de residência.

Assim, para exercer o seu poder tributário, caberá ao Estado contratante verificar, preliminarmente, se a empresa possui um estabelecimento permanente domiciliado em seu território. Em caso afirmativo, deverá ainda perscrutar quais os lucros poderão ser imputados ao referido estabelecimento permanente, para fins de tributação²⁵³.

7. *Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article*”.

²⁵¹ Registra ALBERTO XAVIER que este princípio “*tem sido severamente criticado pelos países em vias de desenvolvimento, que preferem a maior amplitude fornecida pelo princípio da territorialidade, na sua acepção de princípio da fonte, que lhes permita tributar lucros auferidos no seu território por não residentes, ainda que aí não disponham de um estabelecimento. E daí que certas convenções celebradas com estes países ou admitem a tributação independentemente da existência de um estabelecimento ou, ao menos, alargam a definição de estabelecimento no sentido de aceitar, por exemplo, a tributação em razão da existência de instalações de armazenagem ou de exposição de mercadorias*” (**Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 547).

²⁵² HELENO TÔRRES denomina esta regra de “força de atração restrita” (**Pluritributação Internacional...**, *op. cit.*, p. 515).

²⁵³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional...**, *op. cit.*, p. 514.

Daí se percebe que, para a adequada interpretação do regime de tributação dos lucros da empresa estatuído no art. 7º, mister se faz a compreensão prévia do conceito de “estabelecimento permanente”²⁵⁴, previsto no art. 5º do Modelo OCDE²⁵⁵.

Para fins do presente estudo, vale lembrar o escólio de GERD W. ROTHMANN, para quem o estabelecimento permanente constitui um elemento de conexão do direito tributário internacional, em que o poder impositivo é atribuído ao Estado em que “*se situar o estabelecimento permanente, dentro do qual se auferirem os respectivos rendimentos*”²⁵⁶, ao que serve de ratificação a assertiva de HELENO TAVEIRA TÔRRES, no sentido de que esta noção técnico-jurídica “*não passa de um critério legitimador de conexão para justificar a tributação das rendas por ele produzidas (...) em privilégio ao princípio da territorialidade, pela sua identificação como fonte efetiva de rendimentos*”²⁵⁷.

O estabelecimento permanente pode ser material ou pessoal. O primeiro, leciona VICTOR UCKMAR, configura-se no exercício de uma atividade baseada em uma série de meios materiais (como uma sede de direção, uma sucursal, uma oficina, um laboratório, uma obra de construção etc.), geralmente “*con una duración superior a los 12 meses, organizados directamente (y no por medio de una sociedad controlada o vinculada) por la empresa extranjera*”, enquanto o estabelecimento permanente pessoal revela-se na “*presencia en el extranjero sin que exista ejercicio directo de la actividad empresarial, sino que esta se realice por medio de un sujeto que*

²⁵⁴ Sobre o conceito de estabelecimento permanente, ver: LOVISOLO, Antonio. *El “Establecimiento Permanente”*, pp. 275/330; MARINO, Giuseppe. *La Noción de Establecimiento Permanente en Las Convenciones Concluidas por Italia con Argentina y Brasil*, pp. 563/578; TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional...*, op. cit., pp. 511-512; XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional...*, op. cit., pp. 545/551; SILVERIA, Paulo A. Caliendo. *Do Conceito de Estabelecimentos Permanentes e sua Aplicação no Direito Tributário Internacional*, pp. 529/564.

²⁵⁵ O art. 5º da Convenção-Modelo OCDE refere-se ao estabelecimento permanente como uma instalação fixa de negócios onde a empresa exerça, no todo ou em parte, a sua atividade, citando exemplos de instalações que se enquadram (§ 2º) ou não (§ 4º) neste conceito.

²⁵⁶ ROTHMANN, Gerd Willi. P. 130. *Bitributação Internacional*, p. 130.

²⁵⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional...*, op. cit., pp. 511-512.

disponga de poderes tales que le permitan concluir contratos a nombre del mandante”²⁵⁸.

Destarte, configurando-se a presença de um estabelecimento permanente domiciliado em um País signatário, define-se a competência tributária, sendo aplicável o regime de tributação previsto no art. 7º da Convenção-Modelo OCDE.

Como corolário, os preços de transferência entre estes estabelecimentos da mesma empresa devem se submeter ao princípio *arm's length*, uma vez que o artigo 7º, como assinala VICTOR UCKMAR, “*establece que los componentes activos o pasivos de un balance atribuibles al establecimiento permanente de una empresa serían aquellos componentes que hubiesen sido obtenidos si la organización estable fuese una empresa autónoma y que, por ende, hubiese negociado con la casa matriz según las condiciones de mercado*”²⁵⁹.

Insta mencionar que a noção de “lucros da empresa”, objeto do regime de tributação deste art. 7º, possui caráter residual. Isso porque outros preceitos da Convenção-Modelo estabelecem regimes diferenciados a determinados rendimentos (*i.e.*, *royalties*, juros e dividendos), preconizando o seu § 7º a prevalência destes em face do regime geral dos lucros das empresas. É o que ALBERTO XAVIER designa de “*princípio da prevalência dos regimes especiais*” ou “*princípio do caráter residual da noção de lucro de empresa*”²⁶⁰.

²⁵⁸ UCKMAR, Victor. *Los Tratados Internacionales...*, *op. cit.*, p. 101.

²⁵⁹ UCKMAR, Victor. *Los Tratados Internacionales...*, *op. cit.*, p. 102.

²⁶⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional...*, *op. cit.*, p. 546.

Observe-se, também, que o regime geral, estatuído pelo art. 7º, está fundamentado no princípio da “ficção de independência” entre matriz e filiais domiciliadas no exterior, repelindo-se, destarte, a “teoria da força de atração”²⁶¹.

E, para o cálculo do lucro atribuível às filiais (§ 1º, parte final), não obriga o Acordo-Modelo o emprego do “método direto” (“*separate accounting*”), permitindo-se a prática do “método indireto” (“*fractional apportionment*”)²⁶², desde que esta seja adotada pelo Estado contratante. Consagra-se mais uma vez, neste ponto, o padrão *arm’s length*, porque o método indireto, caso seja utilizado, deve necessariamente acolher um critério de distribuição dos lucros que produza resultado compatível com este princípio (§ 4º) e, por conseguinte, equivalente ao que se encontraria com o método direto²⁶³.

7.3.1.1 AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS INTRAGRUPO E O COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS

A atribuição do lucro pertinente a cada estabelecimento, mesmo pelo método direto, encontra maiores embaraços quando as operações analisadas consistem

²⁶¹ Pela teoria da força de atração, a mera existência de um estabelecimento permanente em um Estado o legitimaria a exercer seu poder tributário sobre “*todo e qualquer lucro realizado no território, ainda que não atribuível ao estabelecimento*”, como explica ALBERTO XAVIER (**Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 521).

²⁶² Segundo o método direto, o lucro tributável de cada estabelecimento decorre da sua própria contabilidade, autonomamente considerada, enquanto que, pelo método indireto, presume-se a unidade do grupo multinacional, atribuindo-se certa proporção do lucro global aos estabelecimentos permanentes domiciliados no estrangeiro, como se eles tivessem efetivamente contribuído para a obtenção daquela parcela de renda. Sobre o tema, ver: XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, pp. 520-521.

²⁶³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência...**, *op. cit.*, p. 286.

em prestações de serviços entre entidades da mesma empresa, especialmente quando estes visam a, tão-somente, viabilizar as atividades das filiais.

Os serviços intragrupo são aqueles que, apesar de terem seus custos compartilhados por alguns estabelecimentos da empresa, não foram prestados com o objetivo de lucro, porquanto não se voltam ao mercado, restringindo-se às relações internas do grupo de entidades da mesma empresa.

Questiona-se, nesses casos, se os estabelecimentos estariam impedidos, sob uma perspectiva tributária, de realizar o mero “rateio” das despesas incorridas pelo prestador do serviço (também este uma entidade da mesma empresa). Ou ainda, por via inversa, releva indagar, como o faz FRANCESCA BALZANI, “*si el precio correspondiente al servicio intragrupo debe o no comprender también un margen de utilidad para la empresa que lo prestó*”²⁶⁴.

Ao enfrentar a questão, conclui LUÍS EDUARDO SCHOUERI²⁶⁵, com base em VOGEL, que as hipóteses de mero rateio de custos entre filiais encontram seu tratamento jurídico na regra veiculada pelo § 3º do art. 7º da Convenção-Modelo OCDE, que versa sobre a *dedução de despesas* entre estabelecimentos da mesma empresa. Desta forma, não é correto cogitar-se da aplicação do § 2º do mesmo artigo, que disciplina a distribuição de *receitas* segundo os parâmetros de mercado. Destarte, tratando-se de *custo*, de mero ressarcimento de despesas, não há que se falar em ajuste visando-se a adicionar uma suposta “margem de lucro”, praticada caso se tratasse de operação entre partes independentes.

De fato, em alguns casos de serviços intragrupo, não parece ser aceitável que o valor entregue pela filial à matriz, a título de rateio de custos, seja submetido a *ajuste*, pela administração fiscal, para fins de adequação aos preços de mercado. Tal

²⁶⁴ BALZANI, Francesca. *El “Transfer Pricing” ...*, op. cit., p. 418.

²⁶⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência e Acordos de Bitributação**, p. 64.

procedimento, a toda evidência, resultaria em tributação sobre evento que não revela capacidade contributiva do sujeito passivo.

Na mesma linha é a conclusão de FRANCESCA BALZANI, para quem, sem embargo das empresas independentes normalmente prestarem seus serviços com o objetivo de lucro (ou seja, praticando um preço superior ao custo do serviço prestado), *“esta regla no está privada de excepciones, ya que, a veces, incluso las empresas independientes no realizan utilidad alguna desarrollando un servicio determinado”*²⁶⁶.

Em síntese, considerando-se as feições do princípio *arm's length* positivado no art. 7º da Convenção-Modelo da OCDE, especialmente no que tange ao seu terceiro parágrafo, percebe-se que nos casos de transações entre entidades de uma mesma empresa, não é exigível, *sempre*, a prática de preços de mercado, admitindo-se repasses entre estabelecimentos a título de rateio de custos²⁶⁷.

7.3.2 EMPRESAS ASSOCIADAS

Enquanto o art. 7º do Modelo OCDE trata da alocação de lucros entre estabelecimentos da mesma empresa, o art. 9º disciplina os preços praticados em transações efetuadas por empresas distintas, todavia, relacionadas mediante conexões específicas.

²⁶⁶ BALZANI, Francesca. *El “Transfer Pricing”...*, op. cit., p. 418.

²⁶⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência e Acordos...*, op. cit., p. 64.

Assim, não se exige, apenas, que as operações entre matriz e filiais sejam compatíveis com o princípio *arm's length*, reconhecendo-se outras hipóteses de *interdependência* aptas a influenciar a subjetividade dos negócios realizados entre as empresas, mesmo que estranhas ao conceito de “estabelecimento permanente”. É o que ocorre, por exemplo, com as relações de controle²⁶⁸.

E é a partir do conceito de “empresas associadas” que o art. 9º da Convenção-Modelo designa as específicas relações de interdependência, não contempladas pelo art. 7º do Modelo OCDE, às quais deve-se aplicar o princípio *arm's length*, para fins de controle dos preços de transferência:

Artigo 9. Empresas Associadas

1. Quando:

a) uma empresa de um Estado Contratante participa direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante; ou

b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante, e de uma empresa do outro Estado Contratante, e, em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, nas suas relações comerciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tal.²⁶⁹

²⁶⁸ Com efeito, prevê o parágrafo 7º do art. 5º do Modelo OCDE, que: “7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante, ou que exerça sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento permanente, quer de outro modo) não será, por si só, bastante para fazer de quaisquer dessas sociedades um estabelecimento permanente da outra” (tradução livre). No original: “7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other”.

²⁶⁹ Trata-se da tradução livre da primeira parte deste artigo, que também contempla um segundo parágrafo sobre “ajuste correlativo”. No original: “**Article 9 - ASSOCIATED ENTERPRISES**

1. Where

a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

Assim, na hipótese de se verificar a existência de específicas relações de “associação” entre empresas, faculta-se ao Estado contratante, quando da quantificação do rendimento tributável, proceder ao ajuste da contabilidade com a finalidade de evitar transferências indiretas de lucro.

Explica VICTOR UCKMAR que este artigo da Convenção-Modelo OCDE atribui relevância ao “valor normal” em virtude da distribuição da renda nas relações entre empresas interdependentes, de forma que os “*componentes positivos y negativos de la renta, emanados de las transacciones entre dichas empresas, pueden ser rectificadas tomando como criterio el valor en que se hubiese negociado entre operadores independientes (dealing at arm’s length)*”²⁷⁰.

Por via inversa, tem-se o impedimento à imposição de ajustes, pelo Estado contratante, relativamente a transações entre empresas associadas, caso elas tenham ocorrido em condições comerciais de livre mercado, utilizando-se preços *arm’s length*. Com isso, a norma convencional protege os contribuintes dos Estados contratantes de quantificações que não se conformem ao princípio *arm’s length*. Neste particular, a norma unilateral, eventualmente contrária a este princípio, tem a sua aplicação suspensa.

No que se refere ao pressuposto subjetivo, consagra o art. 9º da Convenção-Modelo o conceito de “partes associadas” como pressuposto fundamental de controle dos preços de transferência. Ou seja, a aplicação dos métodos e a efetivação de eventuais ajustes são condicionadas à real subsunção do evento relaciona existente entre

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”

²⁷⁰ UCKMAR, Victor. *Los Tratados Internacionales...*, op. cit., p. 102.

as partes ao conceito abstrato de “empresas associadas” descrito pela norma convencional.

A relação de interdependência prevista pela norma convencional é a “associação”, que possui abrangência diversa da “vinculação”, própria da sistemática interna brasileira.

É certo que, para a compreensão do alcance do art. 9º faz-se imprescindível o exame das normativas unilaterais sobre *transfer pricing*²⁷¹, tendo em vista o princípio do efeito negativo dos tratados. Entretanto, disso não resulta a ausência de limites à liberdade do legislador interno, pois o texto do acordo, ao estipular as espécies de liames que serão admitidos no conceito de *partes associadas*, restringe o pressuposto subjetivo dos preços de transferência às seguintes hipóteses: *participação, direta ou indireta, na direção, no controle ou no capital de outra empresa*.

Compete ao Acordo de Bitributação definir o âmbito subjetivo do regime de preços de transferência, estabelecendo o conceito de “partes associadas” e indicando quais formas de interdependência são atingidas. E, ao legislador interno, como leciona LUÍS EDUARDO SCHOUERI, apoiado em VOGEL, cabe definir o que se entende por “participação na administração, controle ou capital”²⁷².

Possui certa flexibilidade o regime subjetivo dos preços de transferência previsto no art. 9º da Convenção-Modelo, uma vez que, referindo-se à participação na direção, controle ou capital, tem certa margem de discricionariedade o legislador interno para eleger as relações que serão submetidas aos testes de controle. Todavia, estas

²⁷¹ Cf. BALZANI, Francesca. *El “Transfer Pricing”...*, *op. cit.*, p. 389.

²⁷² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência...*, *op. cit.*, p. 289; e *Preços de Transferência e Acordos...*, *op. cit.*, p. 68.

relações têm de ser suficientemente robustas a ponto de demonstrar o poder de uma parte efetivamente influenciar o controle ou direção da outra empresa²⁷³.

E as “associações” eleitas não precisam se restringir aos laços societários, porquanto podem incluir, também, liames que, mesmo não decorrendo de qualquer participação no capital social, assegurem alguma forma de controle suficiente para condicionar a transação. Possibilita-se à legislação interna, portanto, acrescentar ao rol de relações de interdependência aquelas conexões que garantam o poder decisório sobre a empresa, como eventuais relações contratuais, comerciais, acordos de acionistas etc., desde que a “participação” seja suficiente para as partes não serem mais empresas independentes, influenciando de maneira decisiva a subjetividade dos negócios entre elas realizados²⁷⁴.

Em poucas palavras: a disciplina interna do aspecto subjetivo dos preços de transferência em termos diferentes da participação na administração, controle ou capital, terá sua aplicação suspensa, em relação a operações realizadas entre empresas associadas albergadas por tratados internacionais que disponham de norma equivalente a do art. 9º da Convenção-Modelo OCDE.

²⁷³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência...**, *op. cit.*, pp. 49-50. Este autor exemplifica que é “bastante improvável que o fato de duas empresas terem o mesmo Conselho Fiscal possa ser considerado suficiente para caracterizar uma direção comum, mesmo que os auditores tenham poder para afetar diversas decisões de ambas. (...) É importante enfatizar que não há uma resposta geral, sendo necessária uma análise que se realiza caso a caso, na qual, depois de interpretada a noção dada pelo Direito Tributário interno, será dada importância também para a capacidade da pessoa de influenciar a decisões referentes aos preços, direta ou indiretamente” (*op. cit.*, p. 51).

²⁷⁴ Do mesmo modo, ver SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência...**, *op. cit.*, pp. 48-49.

7.4 ANÁLISE COMPARATIVA DO ASPECTO SUBJETIVO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA CONVENÇÃO-MODELO DA OCDE E NA LEI INTERNA

A expressão “empresas associadas”, que constitui o conceito central de determinação do aspecto subjetivo dos preços de transferência na Convenção-Modelo OCDE, não coincide com a noção de “partes vinculadas”, tal como positivada no direito interno brasileiro.

Uma vez analisado o conteúdo e alcance destes conceitos, podem-se agora vislumbrar seus pontos de aproximação e afastamento.

7.4.1 ENTIDADES DA MESMA EMPRESA

i. A sistemática brasileira de apuração de lucros trata como “entidades independentes” as filiais situadas no Brasil, de empresas domiciliadas no exterior, tributando-se apenas o lucro “produzido no País” (item 3.2.3.1, *supra*).

Outrossim, no caso das filiais, no exterior, de empresas brasileiras, tem-se o tratamento como entidades independentes, devendo-se proceder à demonstração dos lucros auferidos de forma individualizada, por filial. Ou seja, as filiais de empresas estrangeiras são consideradas pessoas jurídicas, para efeitos fiscais, devendo a sua

tributação basear-se nos lucros reais constantes de sua contabilidade (item 3.2.3.1, *supra*).

Verifica-se, neste ponto, que a legislação brasileira, em consonância com o art. 7º da Convenção-Modelo OCDE, consagra a regra da “ficção de independência das filiais”.

ii. No que se refere à determinação de quais os resultados devem ser atribuídos às filiais localizadas no Brasil, de empresas domiciliadas no exterior, o direito interno brasileiro rejeitou a “teoria da força da atração”²⁷⁵, extraíndo-se, daí, a necessidade de “efetiva conexão do lucro à filial”, para que seja nela tributado.

Mais uma vez, a legislação interna apresenta-se compatível com a norma estatuída no § 1º do art. 7º do Modelo OCDE, no sentido de que os lucros auferidos pelas filiais domiciliadas no Brasil serão aqui tributáveis somente “*na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente*”²⁷⁶.

Como consequência, tem-se que as filiais de empresas estrangeiras devem apurar os seus lucros separadamente (ficção de independência) e somente na medida em que sejam a elas atribuíveis, ainda que a matriz esteja domiciliada em país com o qual o Brasil tenha firmado acordo de bitributação.

iii. Quanto à apuração e alocação dos resultados entre estabelecimentos, adota a legislação brasileira o *método direto*, haja vista exigir-se a demonstração em separado dos lucros auferidos tanto pelas filiais, no País, de empresa domiciliada no exterior, como para as filiais, no exterior, de empresa sediada no território nacional²⁷⁷.

²⁷⁵ É o que se depreende a partir dos enunciados dos arts. 397 e 398, do RIR/99 e Portaria 228, item 3, alínea “d”.

²⁷⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência e Acordos...**, *op. cit.*, p. 59.

²⁷⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro...**, *op. cit.*, p. 46.

Assim, também neste ponto o direito interno não discrepa do art. 7º, §§ 2º e 3º, da Convenção-Modelo OCDE, na medida em que estes exigem que o método aplicado (direto ou indireto), produza resultados compatíveis com o princípio *arm's length* (item 7.3.1, *supra*).

7.4.1.1 PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS INTRAGRUPO E COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS

Em relação à necessidade de compartilhamento de custos e despesas, como pode ocorrer na prestação de serviços intragrupo, permite o princípio *arm's length*, tal como positivado no art. 7º, § 3º, do Modelo OCDE, que os estabelecimentos procedam ao mero rateio dos encargos devidos, sem a necessidade dos valores transferidos entre as partes se equipararem aos preços de mercado (item 7.3.1.1, *supra*).

Os arts. 18 e 19 da Lei nº 9.430/96, por sua vez, não veiculam qualquer distinção neste sentido, exigindo que as transações entre matriz e filiais *sempre* adotem valores de mercado, contemplando necessariamente uma margem de lucro – mesmo que fictícia – para efeitos de tributação.

Depreende-se, portanto, existir uma divergência entre a normatização interna e os acordos contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil²⁷⁸.

Tendo em vista o princípio da prevalência constitucional de aplicação das normas convencionais (item 5.1.1, *supra*), nos casos de matriz domiciliada em país com acordo de tributação com o Brasil, prevalece a norma veiculada pelo § 3º, art. 7º

²⁷⁸ Nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência...**, *op. cit.*, p. 287.

(caso disponha de forma equivalente ao texto da Convenção-Modelo), aceitando-se a possibilidade de compartilhamento de custos e despesas.

Por outro lado, resta impedida a administração fiscal brasileira de exigir a retificação da base de cálculo do IRPJ e CSLL dos contribuintes que realizem mero rateio de custos com estabelecimentos da mesma empresa, domiciliados em Estado com o qual haja tratado contra a dupla tributação em vigor.

7.4.2 EMPRESAS ASSOCIADAS

Confrontando-se o conceito de “empresas associadas”, decorrentes dos Acordos de Bitributação, e de “partes vinculadas”, derivado da legislação ordinária brasileira, depreende-se que este possui maior abrangência, extrapolando, significativamente, as hipóteses de *participação na administração, controle ou capital da outra empresa*.

i. Os incisos VII, IX e X do art. 23 da Lei nº 9.430/96, prescrevem que serão consideradas *vinculadas* as partes que sejam relacionadas na forma de *consórcio* e *condomínio* ou, ainda, no caso de contrato de *agentes, distribuidores e concessionários*, com pacto de *exclusividade*.

Por outro lado, relações deste jaez não são contempladas no conceito de “empresas associadas”, tal como previsto no art. 9º da Convenção-Modelo, não configurando “interdependência” suficiente para efeitos de aplicação do regime de

preços de transferência, no caso de países com os quais o Brasil tenha celebrado Acordo de Bitributação²⁷⁹.

Importa mencionar, contudo, que estas relações podem ser relevantes para fins de enquadramento no conceito de partes associadas, na qualidade de *indício* de participação “indireta” na direção da empresa, de forma que se garantisse a influência – direta e/ou indireta – da mesma parte sobre as duas empresas envolvidas na operação.

Também deve-se sublinhar que, mesmo não se enquadrando no conceito de *empresas associadas*, as partes relacionadas na forma de *consórcio*, *condomínio*, ou mediante contratos de exclusividade de *agentes*, *distribuidores e concessionários*, podem, eventualmente, se sujeitar ao regime dos preços de transferência a partir do art. 7º da Convenção-Modelo OCDE. Para tanto, basta que uma das partes sejam consideradas um “estabelecimento permanente pessoal”²⁸⁰.

ii. O âmbito subjetivo traçado pelo art. 9º das Convenções de Bitributação que seguem o Modelo OCDE não contemplam, igualmente, as relações decorrentes de *laços sangüíneos ou parentesco*, tal como previstas no conceito de partes vinculadas (art. 23, VIII da Lei nº 9.430/96)²⁸¹. Também, aqui, apresenta-se dissonante o aspecto subjetivo da legislação brasileira, devendo ceder sua preferência de aplicação à norma convencional.

²⁷⁹ Do mesmo modo: XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 325; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência...**, *op. cit.*, p. 289; CASELLA, Paulo Borba; CORREA, Thelma P. Soares; SAPOZNIK, Ralph. **Preço de Transferência...**, *op. cit.*, p. 283.

²⁸⁰ Sobre o conceito de estabelecimento permanente pessoal, ver item 7.3.1, *supra*. Para um exame da compatibilidade da legislação brasileira com os tratados firmados pelo Brasil, quanto ao conceito de estabelecimento permanente, ver: BIANCO, João Francisco. **O Estabelecimento Permanente na Legislação do Imposto de Renda**, pp. 310/313.

²⁸¹ ALBERTO XAVIER salienta que “no conceito do Modelo se não abrangem as hipóteses de interdependência decorrentes do controle exercido sobre duas ou mais empresas pelos membros de uma mesma família” (**Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 321). No mesmo sentido: CASELLA, Paulo Borba; CORREA, Thelma P. Soares; SAPOZNIK, Ralph. **Preço de Transferência...**, *op. cit.*, p. 283.

Estas relações familiares, todavia, também poderão configurar um *indício* de participação “indireta” na direção da empresa, como supramencionado, dando ensejo à configuração de *associação*²⁸².

iii. A hipótese de operações realizadas mediante “Interposta pessoa” também não é *expressamente* contemplada na redação do art. 9º da Convenção-Modelo.

Sem embargo desta hipótese de vinculação não figurar em texto de lei em sentido estrito, no ordenamento interno brasileiro, têm-se duas possibilidades:

a) existência de simulação: nesta hipótese, desconsidera-se a pessoa interposta, devendo-se investigar se a outra parte que efetivamente realizou a operação encontra-se domiciliada em país com o qual o Brasil tenha celebrado tratado. Em caso afirmativo, faz-se necessário analisar se relação entre estas partes subsume-se ao aspecto subjetivo estatuído pela norma convencional;

b) inexistência de simulação: neste caso, encontra-se impedida a administração fiscal de impor ajustes ao contribuinte, seja pela falta de previsão na norma convencional, seja pela ausência de previsão legal no âmbito do direito interno brasileiro.

iv. No caso das operações de importação por encomenda predeterminada (art. 14 da Lei nº 11.218/06), há que se perquirir, diante do caso concreto, se efetivamente existe uma relação de interdependência entre as partes (encomendante, importador e fornecedor), como explicado no item 3.2.3.7, *supra*. Havendo Acordo de Bitributação celebrado entre o Brasil e o país em que esteja domiciliado o fornecedor, o aspecto subjetivo autorizador da aplicação do regime de *transfer pricing* estará restrito às hipóteses em que haja participação, direta ou indireta, na direção, controle ou capital.

²⁸² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência**..., *op. cit.*, p. 50.

v. Diferentemente do que ocorre na maioria das hipóteses anteriores, no que tange ao controle societário e administrativo comum, o conceito de “partes associadas” da Convenção-Modelo é *mais amplo* do que a disciplina interna brasileira (incisos III, IV, V e VI, do art. 23, da Lei n 9.430/96).

Isso porque, relativamente à participação societária, estabelece a normativa brasileira um *percentual mínimo* na ordem de dez por cento do capital social, tal não ocorrendo no art. 9º do Modelo OCDE, que não faz referência a elementos quantitativos.

Assim, a legislação brasileira, ao prescrever a baliza de dez por cento do capital social (na ausência de participação no controle), acaba por limitar esta hipótese de configuração de interdependência. E, como adverte LUÍS EDUARDO SCHOUERI, “*se o Direito Interno tem uma noção restrita de participação no capital, direção ou controle, o contexto do art. 9º da Convenção-Modelo da OCDE não pode ser empregado de maneira a desviar-se de tal noção. A Convenção pode ser restringida, nunca alargada*”²⁸³.

Isto posto, não obstante a norma convencional possibilitar a aplicação do regime de preços de transferência com qualquer participação societária, o limite de 10% (dez por cento) previsto na lei interna brasileira continuará funcionando como uma margem de segurança (*safe harbour*) em favor dos contribuintes, na medida em que as participações societárias inferiores ao referido percentual afastam a aplicação do regime de preços de transferência.

²⁸³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência**..., *op. cit.*, p. 49.

7.5 CONFRONTO ENTRE O ASPECTO SUBJETIVO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO E NA LEI INTERNA

Do cotejo entre o aspecto subjetivo de controle dos preços de transferência nos acordos de dupla tributação e na lei interna brasileira, depreende-se ser este significativamente mais amplo²⁸⁴, abarcando situações de interdependência não previstas nos acordos de bitributação (item 7.4, *supra*).

E, tendo em vista a prevalência constitucional de aplicabilidade dos acordos de bitributação no sistema jurídico brasileiro (item 5.1.1, *supra*), exsurge a necessidade de se examinar em que medida prevalece o aspecto subjetivo previsto em suas normas.

Deve-se considerar, para tanto, a possibilidade de uma empresa estar sujeita ao regime de preços de transferência prescrito pela normativa brasileira interna e, ao mesmo tempo, não se enquadrar no âmbito subjetivo traçado pela norma convencional. Em outros termos, o contribuinte, embora seja considerado *parte vinculada* à outra empresa, pode não se enquadrar no conceito de *partes associadas*, nos termos prescritos pelo acordo de bitributação.

Em casos como este, insta perquirir, sob a perspectiva do aspecto subjetivo, se deve prevalecer o conceito de “empresas associadas” adotado pelas convenções contra a dupla tributação celebradas pelo Brasil, que possui abrangência menor que a noção de “partes vinculadas”, prevista na legislação interna.

Poder-se-ia dizer que, em casos como estes, não estaria o Fisco brasileiro impedido de aplicar os controles de preços de transferência às hipóteses de

vínculos singularmente previstas nas normativas internas, de vez que a disciplina dos preços de transferência veiculada pelos acordos contra a bitributação não pressupõe qualquer concurso de pretensões impositivas, não havendo *repartição de competências* entre os Estados contratantes²⁸⁵. Ou ainda, acenando-se com o disposto no § 2º, art. 3º, da Convenção-Modelo OCDE²⁸⁶, alegar-se-ia que os termos que não estiverem expressamente definidos pelo texto do acordo, deveriam ter o significado que lhes forem atribuídos pela legislação interna do Estado signatário, relativamente aos respectivos impostos abrangidos pelo pacto, a não ser que o contexto imponha uma interpretação diferente²⁸⁷.

Faz-se oportuno considerar, em face desses argumentos, que os Estados contratantes, ao pactuarem as hipóteses em que cada país poderá aplicar o regime interno de preços de transferência, também têm como ajustado, por via inversa, quais as operações não estão abrangidas no aspecto subjetivo da norma convencional e, conseqüentemente, não poderão ser submetidas a *ajustes* por qualquer um dos países signatários. Ou ainda, em outros termos, em decorrência da norma internacional acordada, deixa de ter competência o Estado contratante para tributar o resultado de retificações impostas aos preços praticados por partes que não se subsumem ao conceito de “empresas associadas”.

É por motivos desta ordem que LUÍS EDUARDO SCHOUERI conclui, com precisão:

²⁸⁴ No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 309.

²⁸⁵ Nesse sentido: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, pp. 304-305.

²⁸⁶ A redação original do § 2º do art. 3º da Convenção-Modelo OCDE é a seguinte: “2. *As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State*”.

²⁸⁷ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 306. Com base nestes fundamentos, este autor conclui o seguinte: “Desse modo, é nosso entendimento que o Fisco não se encontra impedido de aplicar as regras de preços de transferência, no caso de transações entre empresas que, embora se considerem vinculadas, segundo a definição do art. 23 da Lei 9.430/96, não sejam ‘associadas’ ou ligadas, como determina a convenção. O teor da convenção, nesse particular, não limita o direito interno” (*op. cit.*, p. 306).

*quando a lei interna pretende 'recalcular' o lucro de uma empresa, a partir de seus preços de transferência, o acordo de bitributação apenas permite que a alocação se dê nos casos em que ele contempla as empresas como associadas. Nos demais casos, temos uma pretensão tributária de um Estado contratante, limitada pelo acordo de bitributação. Entende-se, assim, que o fisco brasileiro fica impedido de aplicar as regras de 'transfer pricing' no caso de transações entre empresas que, embora se considerem vinculadas segundo a definição do artigo 23 da Lei nº 9.430/96, não sejam 'associadas' segundo o que disponha um determinado acordo.*²⁸⁸

Quanto à regra de interpretação prevista no § 2º, art. 3º, da Convenção-tipo OCDE, não se pode simplesmente desconsiderar que o seu art. 9º prescreve que deve-se entender por “empresas associadas” aquelas onde exista *participação, direta ou indireta, na direção, controle ou capital*. Aceitar que o Estado contratante imponha retificações na contabilidade da empresa, para fins de tributação, em hipóteses diversas daquelas previstas nos arts. 7º ou 9º, § 1º, da Convenção, equivale, a toda evidência, a se fazer tábula rasa das normas objetivamente prescritas pelo texto do pacto internacional.

É certo que um “vínculo” que não se entenda por *participação na administração, controle ou capital* não está respaldado pela cláusula 9ª da norma convencional.

Assim, para proceder aos ajustes previstos na legislação interna, deve a administração fiscal averiguar, preliminarmente, se a norma interna que qualificou referida relação como sendo entre “partes vinculadas”, não se encontra com sua aplicabilidade suspensa por força de norma convencional vigente, que prescreve um âmbito subjetivo mais estreito²⁸⁹.

²⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência e Acordos...**, *op. cit.*, p. 68. No mesmo sentido: GALHARDO, Luciana Rosanova. **Preços de Transferência...**, *op. cit.*, p. 253.

²⁸⁹ No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 325.

Portanto, nas operações realizadas com pessoas domiciliadas em países com os quais o Brasil tenha firmado acordos contra a bitributação, deverá a aplicação da lei brasileira se subordinar aos limites trazidos pelo artigo 7º dos tratados, quanto a estabelecimentos da mesma empresa, e pelo artigo 9º, para as operações entre empresas associadas.

7.5.1 TERRITÓRIOS COM TRIBUTAÇÃO OU REGIME SOCIETÁRIO FAVORECIDOS

Cumprir ainda analisar a disciplina pertinente aos territórios com tributação e regime societário favorecidos, prevista no art. 24, da Lei n. 9.430/96, e no art. 4º, da Lei n 10.451/02. Nestes casos, repise-se, o direito positivo interno brasileiro *equipara* às empresas vinculadas, aquelas pessoas que realizem operações com pessoas domiciliadas em territórios específicos.

De plano, cumprir mencionar que as disposições supramencionadas, ao prever o controle de transações com países com tributação ou regime societário favorecidos, são inaplicáveis quando forem incompatíveis com acordo internacional que contenha cláusula de não-discriminação²⁹⁰.

Sobremais, também estas disposições internas não encontram correspondência no aspecto subjetivo traçado pelos acordos contra a bitributação, haja vista, como demonstrado no item 7.3.2, *supra*, o art. 9º da Convenção-Modelo OCDE

²⁹⁰ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional...**, *op. cit.*, p. 156.

exigir a existência efetiva de “associação” entre as partes para que seja possível a aplicação, por um Estado contratante, dos testes e ajustes de lucro. O corolário desta situação, como resume ALBERTO XAVIER é que *“este aspecto do regime unilateral não é aplicável sempre que o país de tributação mais favorecido em que esteja domiciliado o residente no exterior esteja abrangido por Convenção contra a dupla tributação celebrada com o Brasil, devendo as distorções de preços eventualmente existentes ser corrigida de harmonia com os princípios e métodos da Convenção”*²⁹¹.

Destarte, no caso de operações com parte domiciliada em território albergado por acordo contra a bitributação, a aplicação das normas previstas no art. 24 da Lei n. 9.430/96 e art. 4º da Lei n 10.451/02 estará suspensa, restando ao Fisco demonstrar a existência de associação entre as partes (art. 9º) ou que se trata de estabelecimentos da mesma empresa (art. 7º).

²⁹¹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 325. Do mesmo modo: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência e Acordos...**, *op. cit.*, pp. 68-69.

CONCLUSÕES

8.1 O conceito de “preços de transferência” é neutro, porquanto não se refere necessariamente a uma transferência indireta de lucros. Assim, tratar-se-á de “preço de transferência” sempre que *partes interdependentes* fixarem uma contraprestação, em uma transação internacional, acerca de bens, serviços ou propriedades intangíveis.

8.2 Na experiência internacional, a normatização do regime de preços de transferência, seja pelas legislações internas dos países, seja mediante tratados internacionais, possui forte inspiração nos estudos da OCDE e no modelo norte-americano. Esta influência está centrada no reconhecimento da *interdependência* entre as partes como pressuposto essencial para a caracterização do fenômeno, legitimando a aplicação dos procedimentos de fiscalização e controle, que têm como fundamento a primazia do *arm's length principle*.

8.3 A utilidade do estudo do Direito Comparado reside na possibilidade de identificação de “parâmetros de comparação”, como forma de viabilizar a melhor descrição do sistema normativo brasileiro, tanto no que se refere às suas semelhanças como aos seus distanciamentos, em relação aos demais sistemas.

8.4 No ordenamento jurídico brasileiro, surge o princípio *arm's length* no ambiente constitucional na forma de *limite objetivo* à disciplina dos preços de transferência, concretizando, nesta seara, o princípio da capacidade contributiva, da igualdade, da rígida discriminação de competências e, como corolário, determinando a estrita obediência ao conceito constitucional de renda.

Qualquer norma que pretenda restringir a dedutibilidade de despesas, ou que exija a inclusão de novos rendimentos, deve ter sua constitucionalidade testada em face do conceito constitucional de renda. E mais: resta vedado ao legislador infraconstitucional usar de artifícios (*i.e.*, ficções, presunções absolutas ou mistas) que resultem em

tributação sobre o patrimônio (em sentido estático), ou ainda, que desconsiderem a capacidade contributiva do destinatário constitucional do tributo.

No sistema constitucional brasileiro, consolida-se o princípio *arm's length* como medida de constitucionalidade de qualquer norma referente a preços de transferência.

8.5 Para que seja possível o controle dos preços de transferência, faz-se necessário que estejam presentes os seguintes pressupostos: **i.** pressuposto subjetivo; **ii.** pressuposto objetivo; **iii.** elemento de estraneidade; e **iv.** existência de nexo causal entre a vantagem anormal e a relação de reciprocidade.

8.6 Quando do estudo de um método de controle de preços de transferência, investiga-se a procedência ou não de uma retificação da base de cálculo de um tributo sobre a renda em face das exigências do subsistema constitucional tributário brasileiro.

8.7 Da análise dos métodos previstos pela Lei nº 9.430/96, depreende-se que, em muitos casos, estes não permitem a correta determinação do preço *arm's length*. São inconstitucionais as normas que estabelecem restrições probatórias, como a figura da “média aritmética de preços” e as que preceituam margens de lucro predeterminadas, pois violam os princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da discriminação constitucional de competências tributárias, resultando em imposição tributária sobre fato diverso do conceito constitucional de renda.

8.8 É a relação de “interdependência” o elemento fundamental da disciplina de preços de transferência, caracterizando o instituto e autorizando a aplicação dos mecanismos de controle previstos em lei. O pressuposto subjetivo da disciplina dos preços de transferência se refere às características das partes que realizam a transação controlada, especialmente quanto ao tipo de interdependência estabelecido.

8.9 A legislação brasileira inovou ao prescrever o âmbito subjetivo do regime de preços de transferência, criando um conceito de “vinculação” que não encontra paralelo em outros ordenamentos jurídicos e nas orientações da OCDE.

8.10 São significativas as diferenças entre os conceitos de “partes vinculadas” e “partes ligadas”, próprias do regime de distribuição disfarçada de lucros: a disciplina dos preços de transferência não é aplicável às operações em que ambas as partes são domiciliadas no Brasil; e diversas hipóteses de interdependência incluídas no conceito de partes vinculadas transcendem as ligações meramente societárias, como nos casos de pessoas relacionadas na forma de consórcios ou condomínios, e nas relações de exclusividade com agentes, distribuidores ou concessionários.

8.11 A equiparação das filiais, localizadas no Brasil, de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, às pessoas jurídicas para fins de tributação sobre a renda, bem como o princípio da separação contábil entre matriz e estabelecimento permanente, justificam a inserção das matrizes e filiais no conceito de partes vinculadas.

8.12 O legislador ordinário incluiu, no conceito de partes vinculadas, as conexões societárias que configurem controle ou coligação, pressupondo, nesta última, uma participação mínima de dez por cento no capital social. Este limite serve como uma *safe harbour*.

8.13 Nos casos dos consórcios ou condomínios, ou dos contratos de exclusividade como agente, distribuidor ou concessionário, a possibilidade de concreção da disciplina dos preços de transferência limita-se às transações relacionadas ao seu objeto principal, restringindo-se ao período de efetiva duração da associação. Quanto à configuração de exclusividade nos casos em que inexistente previsão contratual específica, institui-se demasiada discricionariedade ao administrador fazendário para decidir quando estaria

configurada a “exclusividade”. Nem sempre o fato de apenas uma empresa vender um produto no Brasil, implica a existência de vinculação entre fornecedor e revendedor.

8.14 Mesmo não constando o conceito de *interposta pessoa* em lei em sentido estrito, é possível o controle dos preços de transferência, nas operações em que ocorre a sua participação, desde que esteja configurado caso de simulação.

8.15 No caso de importações por encomenda predeterminada (art. 14 da Lei nº 11.218/06), a aplicação do regime de controle dos preços de transferência dependerá da configuração, no plano concreto, da existência de “vínculo” entre o importador domiciliado no exterior e, pelo menos, uma das partes domiciliadas no Brasil.

8.16 As pessoas que realizam operações com sujeitos domiciliados em territórios identificados como “países com tributação ou regime societário favorecidos”, são *equiparadas* às partes vinculadas, pela legislação brasileira. Nesse caso, cabe ao contribuinte demonstrar, por inversão do ônus da prova, que os preços fixados são compatíveis com o padrão *arm’s length*.

8.17 Uma vez admitida a norma convencional no sistema jurídico brasileiro, o equacionamento de eventual problema de sua aplicação, em face de uma norma do espaço interno, deve ser realizado a partir de um “critério” prescrito pelo Texto Constitucional.

8.18 A prevalência de aplicação das normas convencionais decorre da interpretação sistemática e principiológica da Constituição Federal, que conjuga os valores fundamentais que norteiam a atuação do Estado Brasileiro perante a comunidade jurídica internacional, especialmente aqueles arrolados no art. 4º da CF, com o conceito atual de “soberania” prescrito pelo art. 1º da CF.

Entendimento contrário à prevalência significaria a negação da eficácia dos princípios fundamentais que devem nortear a atuação do Estado Brasileiro na ordem externa (art. 4º, CF), mitigando gravemente a noção de soberania em sua face internacional. Sobremais, implicaria a possibilidade de quebra de tratado (*treaty override*), violando a regra do *pacta sunt servanda*, que se consubstancia em princípio fundamental da ordem internacional, ínsito à atuação do Estado Brasileiro nesta seara.

8.19 O acordo internacional, formal e materialmente compatível com o Texto Constitucional, possui necessariamente *primazia de aplicabilidade*, afastando a legislação interna em relação às hipóteses convencionalmente reguladas. Nestes casos, permanece incólume a aplicabilidade da legislação interna em relação às demais hipóteses que não foram reguladas pelo tratado.

8.20 Mesmo na hipótese de se entender que tratados internacionais e lei ordinária podem dar ensejo à “antinomias”, é possível se afirmar a prevalência dos tratados, em matéria tributária, a partir do critério da especialidade. Tratar-se-ia, contudo, de uma antinomia “aparente”, pois a norma especial do acordo internacional não “colide” com o comando geral da lei interna. Antes, as duas normas se *harmonizam*, compondo a norma individual concreta total.

8.21 Por intermédio dos acordos de bitributação, o Estado flexibiliza seu poder tributário, pactuando soberanamente concessões mútuas visando a diminuir ou impedir a pluritributação internacional, além de combater a evasão fiscal.

8.22 As normas convencionais geram apenas efeitos *neutros* ou *negativos* em relação à competência tributária das partes signatárias, mas nunca poderão ampliá-la ou instituir uma *nova* exação. Para que exista tributação válida, faz-se imprescindível a existência de uma norma estatal interna que a imponha.

8.23 Os “modelos” de convenções não possuem natureza normativa, consistindo em um *projeto* de pacto internacional entre Estados, em que se sugerem redações de cláusulas específicas sobre questões tributárias, que devem ser adaptadas de acordo com os interesses das duas partes contratantes. Consolidou-se o texto da OCDE como o modelo de acordo de bitributação de maior influência na comunidade jurídica internacional, servindo como base de negociação para a maioria das convenções sobre o tema em vigor, inclusive as firmadas pelo Estado brasileiro.

8.24 Uma vez configurada a relação de interdependência prevista na norma convencional, devem ser aplicados os métodos previstos na disciplina interna brasileira, desde que compatíveis com o padrão *arm's length* e, por conseguinte, com o Sistema Constitucional Tributário brasileiro.

Portanto, é relativamente ao aspecto subjetivo que assumem maior autoridade os tratados internacionais, porquanto podem efetivamente interferir na determinação de quais as relações de interdependência estão sujeitas ou não à aplicação das normas de preços de transferência.

8.25 A disciplina do aspecto subjetivo dos preços de transferência, no Modelo de Convenção da OCDE, está centrada em seu art. 9º, § 1º, que versa sobre as relações entre “empresas associadas”, e em seu artigo 7º, que trata das transações entre “entidades da mesma empresa”.

8.26 A regra geral adotada pelo art. 7º do Modelo OCDE é a do “princípio da residência”, com previsão de competência cumulativa do Estado da fonte quando, em seu território, encontrar-se instalado um “estabelecimento permanente”. Para exercer o seu poder tributário, caberá ao Estado contratante verificar, preliminarmente, se a empresa possui um estabelecimento permanente domiciliado em seu território. Em caso

afirmativo, deverá ainda perscrutar quais os lucros poderão ser imputados ao referido estabelecimento permanente, para fins de tributação.

No que se refere às prestações de serviços intragrupo, não é exigível, *sempre*, a prática de preços de mercado, admitindo-se repasses entre estabelecimentos a título de rateio de custos.

8.27 Consagra o art. 9º, § 1º, da Convenção-Modelo OCDE, o conceito de “partes associadas” como pressuposto fundamental de controle dos preços de transferência. A relação de interdependência prevista pela norma convencional é a “associação”, que possui abrangência diversa da “vinculação”, própria da sistemática interna brasileira.

O texto do acordo restringe o âmbito subjetivo dos preços de transferência à *participação, direta ou indireta, na direção, no controle ou no capital*.

8.28 Quanto às entidades da mesma empresa, o direito interno brasileiro se harmoniza com a norma convencional no que tange à adoção do princípio da ficção de independência das filiais, à rejeição da força de atração e à possibilidade de adoção do método direto para a apuração e alocação dos resultados entre os estabelecimentos. Diverge, todavia, quanto às prestações de serviços intragrupo, na medida em que a legislação interna brasileira não possui previsão normativa permitindo a possibilidade de compartilhamento de custos.

8.29 O aspecto subjetivo traçado pela legislação ordinária brasileira extrapola o conceito de empresas associadas quanto às conexões na forma de *consórcio* ou *condomínio*, de laços sangüíneos ou parentesco e de cláusulas de exclusividade de agentes, distribuidores ou concessionários.

A hipótese de operações realizadas mediante “interposta pessoa” também não é *expressamente* contemplada na norma convencional, dando ensejo à aplicação no regime

de preços de transferência somente caso seja configurado, no plano concreto, a existência de simulação. Não havendo previsão expressa, também, em relação às importações por encomenda predeterminada, o aspecto subjetivo autorizador da aplicação do regime de *transfer pricing* está restrito às hipóteses em que haja efetiva “associação”.

8.30 No que tange ao controle societário e administrativo comum, diversamente, o conceito de “empresas associadas” é mais amplo do que a disciplina interna brasileira, visto que esta prescreve um percentual mínimo de participação societária, o que não ocorre no art. 9º, § 1º, do Modelo OCDE.

8.31 Do confronto entre o aspecto subjetivo dos preços de transferência nos acordos de bitributação e na lei interna, exsurge a possibilidade de o contribuinte não se enquadrar no conceito de *partes associadas*, nos termos prescritos pelo acordo de bitributação, mas, por outro lado, ser considerado *parte vinculada*.

Em casos como este, conclui-se pela prevalência do âmbito subjetivo previsto na norma convencional, restando suspensa a aplicação da norma unilateral brasileira, quanto às hipóteses de *vinculação* que desbordem o conceito de *empresas associadas*.

8.32 Não é correto o entendimento pelo qual, mesmo se reconhecendo a prevalência dos tratados sobre a lei interna, estaria o Fisco brasileiro autorizado a aplicar os controles de preços de transferência nas hipóteses de vínculos que transcendam o conceito de empresas associadas.

Primeiramente, porque os Estados contratantes, ao pactuarem as hipóteses em que cada país poderá aplicar o regime interno de preços de transferência, também têm como ajustado, por via inversa, que as operações não abrangidas no aspecto subjetivo da norma convencional não poderão ser submetidas a *ajustes* por qualquer um dos países signatários. Ou seja, em decorrência da norma internacional acordada, deixa de ter

competência o Estado contratante para tributar o resultado de retificações impostas aos preços praticados por partes que não se subsumem ao conceito de “empresas associadas”.

Em segundo lugar, não se pode simplesmente desconsiderar que o art. 9º, § 1º, da Convenção-Modelo OCDE prescreve expressamente que “empresas associadas” são aquelas onde existe *participação, direta ou indireta, na direção, controle ou capital*. Aceitar que um Estado contratante imponha retificações na contabilidade da empresa, para fins de tributação, em hipóteses diversas, equivale a se fazer tábula rasa das normas objetivamente prescritas pelo texto do pacto. O conceito de partes associadas encontra-se expressamente delimitado no texto do tratado.

8.33 Portanto, para proceder aos ajustes previstos na legislação interna, deve a administração fiscal brasileira averiguar, preliminarmente, se a norma interna que qualificou referida relação como sendo entre “partes vinculadas”, não se encontra com sua aplicabilidade suspensa por força de norma convencional vigente, que prescreve um âmbito subjetivo mais estreito.

8.34 No caso de operações com partes domiciliadas em território albergado por acordo contra a bitributação que siga o Modelo OCDE, a aplicação de normas unilaterais brasileiras relativas aos países com tributação ou regime societário favorecidos estará suspensa, restando ao Fisco demonstrar a existência de efetiva *associação* entre as partes.

REFERÊNCIAS

- ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de Direito Público**, 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 1956.
- ADONNINO, Pietro. *La Planificación Fiscal Internacional*. In: UCKMAR, Victor (coord.). **Curso de Derecho Tributario Internacional**. Tomo I. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2003.
- ALTAMIRANO, Alejandro C. *Régimen de Los Precios de Transferencia en La República Argentina a Partir de La Sanción de La Ley 25.063*. In: **Revista Euroamericana de Estudios Tributários**. Madrid: edição conjunta com o Instituto Euroamericano did Estudios Tributarios y del Centro de Estudios Financieros, nº 3/99, 1999.
- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Vol. 2. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.
- AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. **Leis Nacionais e Leis Federais no Regime Constitucional Brasileiro**: Estudos Jurídicos em Homenagem a Vicente Ráo. (S.l.): Resenha Tributária, 1976.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALZANI, Francesca. *El “Transfer Pricing”*. In: UCKMAR, Victor (coord.). **Curso de Derecho Tributario Internacional**. Tomo I. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2003.
- BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cléber. As Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. Vol. 9. São Paulo: Resenha Tributária, 1991.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. Mesa de Debates – O Imposto de Renda e suas Modificações. In: **Revista de Direito Tributário**, nº 78, São Paulo: Malheiros.

- _____. O Imposto sobre a Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, vol. 6º, São Paulo: Dialética, 2002.
- _____. Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BATISTA, Joana Paula. Uma visão panorâmica dos preços de transferência na legislação brasileira. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando A.; e MOSQUERA, Roberto Quiroga. (coords.). **Tributação Internacional e dos Mercados Financeiro e de Capitais**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BIANCO, João Francisco. O Estabelecimento Permanente na Legislação do Imposto de Renda. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. vol. 9. São Paulo: Dialética, 2005.
- BORGES, Antonio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992.
- BORGES, José Souto Maior. Isenções em Tratados Internacionais de Impostos dos Estados-Membros e Municípios. *In*: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. (org.) **Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1997.
- _____. Direitos Humanos e Tributação. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional**. vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- BRASIL, Francisco de Paula Souza. Legislação Tributária e Tratados Internacionais. *In*: **Revista Forense**, RJ: Forense, vol. 308, 1989.
- CASELLA, Paulo Borba; CORREA, Thelma Perez Soares; e SAPOZNIK, Ralph. Preço de Transferência: “Interface” entre Direito Interno e Direito Internacional. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira; e SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.). **Tributos e Preços de Transferência**. 2º volume, São Paulo: Dialética, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. SP: Malheiros Editores, 2004.
- _____. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. SP: Malheiros Editores, 2005.

- _____. Mercosul e Tributos Estaduais, Municipais e Distritais. *In: Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, nº 64.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1997.
- _____. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. *In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; e FERNANDES, Edison Carlos (coords.). Tributação, Justiça e Liberdade: Homenagem da Associação Paulista de Estudos Tributários a Ives Gandra da Silva Martins*. Curitiba: Juruá Editora, 2005.
- _____. O Princípio da Territorialidade no Regime de Tributação da Renda Mundial (Universalidade). *In: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Justiça Tributária*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.
- CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição Passiva no Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. As Contribuições para a Seguridade e os Tratados Internacionais. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Dialética, nº 26.
- _____. Tratados Internacionais em Matéria Tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988). *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Dialética, nº 59.
- _____. Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal em face dos Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilaterais ou Multilaterais – uma Visão Jurídica da Questão. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário Internacional*. vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.
- FABO, Diego Marin-Barnuevo. *Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributário*. Madrid: Monografía Ciencias Jurídicas, 1996.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.
- FERRAJOLI, Luigi. **A Soberania no Mundo Moderno: nascimento e crise do Estado nacional**. (trad.) Carlo Coccioli e Márcio Lauria Filho. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Antinomia**. Enciclopédia Saraiva de Direito. v. 7. São Paulo: Saraiva.
- GALHARDO, Luciana Rosanova. Preços de transferência – Limites à Fiscalização. In: ROCHA, Valdir de Oliveira; e SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.). **Tributos e Preços de Transferência**. vol. 2. São Paulo: Dialética, 1999.
- GARBARINO, Carlo. *Introduzione alla Tassazione del Reddito Transnazionale*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (dir.). **Tratado de Derecho Tributario**. Lima: Palestra Editores, 2003.
- GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais**, São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
- _____. Certos Aspectos da Disciplina dos Preços de Transferência em face do Ordenamento Constitucional Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira; e SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.). **Tributos e Preços de Transferência**. 2º volume, São Paulo: Dialética, 1999.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999.
- GUERREIRO, Rutnéa Navarro; e ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Preços de Transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Tributos e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 1997.
- HAMAEKERS, Hubert. M. A. *Precios de Transferencia, Historia, Evolución y Perspectiva*. In: **Revista Euroamericana de Estudios Tributarios**. Madrid: Centro de Estudios Tributarios, nº 03, 1999.
- _____. *Introductory Speech*. In: **International Transfer Pricing Journal**. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD, mai/jun 2005, pp. 95/98.
- HORVATH, Estevão; e CARVALHO, Nelson Ferreira de. Tratado Internacional, em Matéria Tributária, Pode Exonerar Tributos Estaduais? In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, nº 64.
- HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.
- _____. Mesa de Debates - Periodicidade do Imposto de Renda I. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, nº 63.

- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, 6ª ed., trad. de João Baptista Machado, São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 2ª ed., trad. de José de Sousa Brito e José Antônio Veloso, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1969.
- LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda: os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.
- LOVISOLO, Antonio. *El “Establecimiento Permanente”*. In: UCKMAR, Victor (coord.). **Curso de Derecho Tributario Internacional**. Tomo I. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2003.
- MALERBI, Diva. Tributação no Mercosul. In: **Pesquisas Tributárias** (Nova Série-3), São Paulo: Revista dos tribunais, 1997.
- MARINO, Giuseppe. *La Noción de Establecimiento Permanente en Las Convenciones Concluidas por Italia con Argentina y Brasil*. In: UCKMAR, Victor; ALTAMIRANO, Alejandro C.; e TÔRRES, Heleno Taveira (coords.). **Impuestos sobre el comercio internacional**. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- MELO, José Eduardo Soares. Tributação no Mercosul. In: **Pesquisas Tributárias** (Nova Série-3), São Paulo: Revista dos tribunais, 1997.
- MESSINEO, Alejandro E. *Directivas OCDE y normativas nacionales en precios de transferencia*. In: UCKMAR, Victor; ALTAMIRANO, Alejandro C.; e TÔRRES, Heleno Taveira (coords.). **Impuestos sobre el comercio internacional**. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.
- MILLÁN, Emilio Cencerrado. *El Mínimo Exento: En el Sistema Tributario Español*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 1999.
- MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudos Fiscales, 1980.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: 1996.
- _____. O Regime Jurídico Tributário dos Preços de Transferência e a Lei nº 9.430/96. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Tributos e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 1997.

- MOSQUERA, Roberto Quiroga; UTUMI, Ana Cláudia Akie. Aspectos Fundamentais da Aplicação das Regras de *Transfer Pricing*. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**. vol. 2º. São Paulo: Editora Dialética, 1998.
- OCDE. *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*. Paris: OCDE, 1997.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Tributos e Preços de Transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Tributos e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 1997.
- OWENS, Jeffrey. *Should the Arm's Length Principle Retire?* In: **International Transfer Pricing Journal**. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD, mai/jun 2005, pp. 99/102.
- PAOLA, Leonardo Sperb. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**, São Paulo: Max Limonad, 6ª ed., 2004.
- REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: curso elementar**. 8ª ed. São Paulo: 2000.
- _____. Jurisprudência do Supremo e Direito Tributário. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, nº 37.
- ROLIM, João Dácio. As Presunções da Lei nº 9.430/96 e os Casos Especiais nos Preços de Transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Tributos e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 1997.
- ROTHMANN, Gerd Willi. Bitributação Internacional. In: ROTHMANN, Gerd Willi; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio (coords.). **Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual**. Berlim: Edições CEJUP, 1983.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2006.
- _____. **Distribuição Disfarçada de Lucros**. São Paulo: Dialética, 1996.
- _____. **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

- _____. Acordos de Bitributação e Lei Interna – Investimentos na Ilha da Madeira – Efeitos da Lei nº 9.249/95. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 17, 1997.
- _____. Preços de Transferência e Acordos de Bitributação. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 1997.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 5ª ed., SP: RT, 1989, p. 426.
- SILVERIA, Paulo A. Caliendo. Do Conceito de Estabelecimentos Permanentes e sua Aplicação no Direito Tributário Internacional. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- TABOADA, Carlos Palao. *Los Precios de Transferencia*. *In: Temas Pendientes de Derecho Tributario*. Barcelona: Cedecs Editorial, Centro de Estudios de Derecho, Economía y Ciencias Sociales, 1997.
- TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário. *In: MACHADO, Brandão (coord.). Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. SP: Saraiva, 1984.
- TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.
- _____. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.
- _____. Garantias Constitucionais Aplicadas ao Controle dos Preços de Transferência (Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos, a partir do Controle de Preços de Transferência. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Um Caso: Limites ao Uso do PRL-60 na Importação). *In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.
- _____. Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 86.
- _____. Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O Imposto de Importação e seus Tratados. *In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos*

- Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- TÔRRES, Heleno Taveira; UTUMI, Ana Cláudia Akie. O Controle Fiscal dos Preços de Transferência e os Meios de Prova Admitidos para a Definição de Preços e Custos Médios. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira; e SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.). Tributos e Preços de Transferência.* vol. 2. São Paulo: Dialética, 1999.
- TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio *Arm's Length*, os Preços de Transferência e a Teoria da Interpretação no Direito Tributário. *In: Revista Dialética de Direito Tributário.* São Paulo: Dialética, nº 48.
- UCKMAR, Victor. *Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria.* *In: UCKMAR, Victor (coord.). Curso de Derecho Tributario Internacional.* Tomo I. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2003.
- _____. Os Acordos entre o Brasil e a Itália em Matéria Tributária. *In: MACHADO, Brandão (coord.). Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira.* São Paulo: Saraiva, 1984.
- UTUMI, Ana Cláudia Akie. *Precios de Transferencia: Principios de la OCDE y la Realidad de la Aplicación en Brasil.* *In: UCKMAR, Victor; ALTAMIRANO, Alejandro C.; e TÔRRES, Heleno Taveira (coords.). Impuestos sobre el comercio internacional.* Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.
- _____. Países com Tributação Favorecida no Direito Brasileiro. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário Internacional Aplicado.* São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- VALADÃO, Haroldo. **Direito Internacional Privado.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 5ª ed., 1980.
- XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** 5ªed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.
- _____. Inexistência Jurídica e Inconstitucionalidade da Denúncia do Tratado contra a Dupla Tributação entre o Brasil e Portugal. *In: Revista Dialética de Direito Tributário.* São Paulo: Dialética, nº 48.
- _____. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001.
- XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. Tratados: Superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988. *In: Revista de Direito Tributário.* São Paulo: Malheiros, nº 66.

OBRAS CONSULTADAS

- ALMEIDA, Carlos Ferreira de. **Introdução ao Direito Comparado**. Coimbra: Livraria Almedina, 1994.
- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. O Preço de Transferência e Critérios de Comparabilidade. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira; e SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.). **Tributos e Preços de Transferência**. vol. 2. São Paulo: Dialética, 1999.
- ANIDO, Miguel Angel Caamaño. Alguns Problemas que Suscita la Transparencia Fiscal Internacional. *In*: **Temas Pendientes de Derecho Tributario**. Barcelona: Cedecs Editorial, Centro de Estudios de Derecho, Economía y Ciencias Sociales, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 6ª edição, 2000.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 3ª edição, 2004.
- BALZANI, Francesca. *El Concepto "Transfer Pricing"*. *In*: UCKMAR, Victor; ALTAMIRANO, Alejandro C.; e TÔRRES, Heleno Taveira (coords.). **Impuestos sobre el comercio internacional**. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.
- BORGES, Alexandre Siciliano. O Controle Fiscal dos Preços de Transferência. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando A.; e MOSQUERA, Roberto Quiroga. (coords.). **Tributação Internacional e dos Mercados Financeiro e de Capitais**. SP: Quartier Latin, 2005.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 6ª edição, 2002.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior por Subsidiárias, Controladas e Coligadas e os Paraísos Fiscais. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, vol. 9ª, São Paulo: Dialética, 2005.
- FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: 2001.
- FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. São Paulo: Malheiros, 3ª edição, 2002.

- GODOI, Marciano Seabra de. O Imposto sobre a Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 6º, São Paulo: Dialética, 2002.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997.
- HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; e HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática**. São Paulo: IR Publicações Ltda., 30ª edição, 2005.
- HILU NETO, Miguel. Preços de Transferência e Valor Aduaneiro – a Questão da Vinculação à Luz dos Princípios Tributários. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira; e SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.). Tributos e Preços de Transferência*. vol. 2. São Paulo: Dialética, 1999.
- HOORN JR., J. van. Bitributação – uma Tentativa de Definição. *In: MACHADO, Brandão (coord.). Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- LAPATZA, Victor. *Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario: una Propuesta Concreta*. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário Internacional*. vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- MARTINEZ, Ernesto Eseverri. *Presunciones Legales y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1995.
- MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O Poder de Celebrar Tratados: Competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro**. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1995.
- MOSCHETTI, Francesco. *Orientaciones Generales de La Capacidad Contributiva*. *In: Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, septiembre-diciembre 2003, vol. LIII – num. 269.
- NAVARRINE, Susana Camila; ASOREY, Rubén O. *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*. 2ª ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2000.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A Disponibilidade Ficta de Lucros de Coligadas ou Controladas no Exterior. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 6º, São Paulo: Dialética, 2002.

- PERES, Eliane Lamarca Simões. **O Preço de Transferência e a Harmonização Tributária no Mercosul**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002.
- PINHEIRO, Jurandi Borges. **Direito Tributário e Globalização: Ensaio crítico sobre preços de transferência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- ROTHMANN, Gerd. O Método do Preço de Revenda e a Produção Local. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira; e SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.). **Tributos e Preços de Transferência**. vol. 2. São Paulo: Dialética, 1999.
- _____. A Denúncia do Acordo de Bitributação Brasil-Alemanha e suas Consequências. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, vol. 9º, São Paulo: Dialética, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação. *In*: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. **Justiça Tributária**. I Congresso Internacional de Direito Tributário. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.
- SILVERIA, Paulo A. Caliendo. Da Tributação do *Software* nos Acordos Internacionais contra a Dupla Tributação da Renda. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional**. vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tratados para Evitar a Dupla Tributação Internacional. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. vol. 2. Belém: CEJUP, 5ª ed., 1997.
- TÔRRES, Heleno Taveira. O Estabelecimento Permanente no Direito Interno e nas Convenções Bilaterais entre Brasil e Itália *In*: UCKMAR, Victor; ALTAMIRANO, Alejandro C.; e TÔRRES, Heleno Taveira (coords.). **Impuestos sobre el comercio internacional**. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.
- _____. Dupla (Múltipla) Tributação Internacional Rendas de Empresas: “Dupla Tributação Jurídica Internacional” e “Dupla Tributação Econômica Internacional”. *In*: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, nº 65.
- _____. Preços de Transferência e seu Controle Fiscal no Mercosul. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (dir.). **Tratado de Derecho Tributario**. Lima: Palestra Editores, 2003.
- UCKMAR, Victor. **As Tendências Fiscais do Início do Terceiro Milênio**. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional**. vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto.** Curitiba: Juruá Editora, 1993.

XAVIER, Alberto. Aspectos Fiscais de “Cost-Sharing Agreement”. *In: Revista Dialética de Direito Tributário.* São Paulo: Dialética, nº 23.